

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

**“LAS REBAJAS DE LAS SANCIONES E INTERESES RESARCITORIOS Y SU
IMPACTO EN LA REGULARIZACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE
LOS CONTRIBUYENTES”.**

TESIS

**Presentada al Honorable Consejo Académico de Postgrados del
Centro Universitario de Occidente
Universidad de San Carlos de Guatemala**

POR:

LIC. ERWIN GUSTAVO ORDOÑEZ LOARCA

Previo a Conferírsele el grado Académico que la acredita como:

MAESTRO EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA

Quetzaltenango, marzo 2022.

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

AUTORIDADES

RECTOR MAGNIFICO M A. Pablo Ernesto Oliva Soto

SECRETARIA GENERAL Inga. Marcia Ivónne Véliz Vargas

CONSEJO DIRECTIVO

DIRECTOR GENERAL DEL CUNOC Dr. Cesar Haroldo Milián Requena

SECRETARIO ADMINISTRATIVO Sc. José Edmundo Maldonado Mazariegos

REPRESENTANTE DE CATEDRATICOS

Ing. Erick Mauricio González

M Sc. Freddy de Jesús Rodríguez

REPRESENTANTES DE LOS EGRESADOS DEL CUNOC

Lic. Víctor Lawrence Díaz Herrera

REPRESENTANTES DE ESTUDIANTES

Br. Aleyda Trinidad de León Paxtor

Br. Romeo Danilo Calderón

DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE POSTGRADOS

M Sc. Walter Valdemar Poroj Sacor

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente: Dr. Percy Ivan Aguilar Argueta

Secretario: M Sc. Edgar Benito Rivera

Coordinador: M Sc. Jorge Francisco Santisteban

Experto: M Sc. Ever N. Rodas Muñoz

Asesor de Tesis: M Sc. José Edgar Roberto Sánchez Romero

NOTA: Únicamente el autor es responsable de las doctrinas y opiniones sustentadas en la presente tesis (artículo 31 del Reglamento de Exámenes Técnicos y Profesionales del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala).



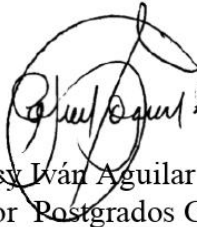
ORDEN DE IMPRESIÓN POST-CUNOC-082-2021

El Infrascrito Director del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala, luego de tener a la vista el dictamen correspondiente del asesor y la certificación del acta de examen privado No. 58-2021 de fecha 13 de octubre de 2021, suscrita por los Miembros del Tribunal Examinador designados para realizar Examen Privado de la Tesis Titulada **“Las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios y su impacto en la regularización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes”** Presentada por él (la) maestrante **Erwin Gustavo Ordoñez Loarca** Registro Académico No. **100031351**, previo a conferírsele el título de **Maestro(a) en Consultoría Tributaria**, autoriza la impresión de la misma.

Quetzaltenango, Noviembre 2021

IMPRIMASE

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


Dr. Percy Iván Aguilar Argueta
Director Postgrados CUNOC



MSc. Edgar Roberto Sánchez Romero

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
MAESTRO EN ADMINISTRACION TRIBUTARIA
COLEGIADO ACTIVO No. 655

Quetzaltenango, 10 de noviembre de 2021.

Doctor:

Percy Iván Aguilar

Director del Departamento de Estudios de Postgrados

Centro Universitario de Occidente

Universidad de San Carlos de Guatemala

Su Despacho.

Respetable Doctor:

Por este medio me permito hacer de su conocimiento que revisé las observaciones sugeridas al trabajo de Tesis denominado **"LAS REBAJAS DE LAS SANCIONES E INTERESES RESARCITORIOS Y SU IMPACTO EN LA REGULARIZACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS CONTRIBUYENTES"**, presentado por el Licenciado **ERWIN GUSTAVO ORDOÑEZ LOARCA**, con carné 2496 12836 1014 y registro académico 100031351, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria, como resultado de la evaluación que se le efectuara el 13 de octubre del presente año, por lo que se cumplió con lo requerido por el Tribunal Examinador y sugiero que se permita a la maestrante continuar con los trámites respectivos.

Sin otro particular,

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


Msc. José Edgar Roberto Sánchez Romero
Asesor de Tesis



EL INFRASCRITO DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

CERTIFICA:

Que ha tenido a la vista el libro de Actas de Exámenes Privados del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente en el que se encuentra el acta No. 58-2021 la que literalmente dice:-----

En la ciudad de Quetzaltenango, siendo las once horas del día miércoles trece de octubre del año dos mil veintiuno, reunidos en la Plataforma Virtual Meet, con el link de reunión meet.google.com/coh-guuh-jav, el Honorable Tribunal Examinador, integrado por los siguientes profesionales: **Presidente:** M Sc. Percy Ivan Aguilar, con registro de personal No. 950992; **Coordinador:** M Sc. Jorge Francisco Santisteban, con registro de personal No. 11062; **Experto:** M Sc. Ever N. Rodas Muñoz, con registro de personal No. 20081076; **Secretario que certifica:** M Sc. Edgar Benito Rivera, con registro de personal No. 15972; con objeto de practicar el **Examen Privado** de la Maestría en **Consultoría Tributaria** en el grado académico de **Maestro(a) en Ciencias** de él (la) Licenciado(a) **Erwin Gustavo Ordoñez Loarca** identificado(a) con el registro Académico No. **100031351** procediéndose de la siguiente manera:-----

PRIMERO: El(la) sustentante practicó la evaluación oral correspondiente, de conformidad con el Reglamento respectivo.-----

SEGUNDO: Después de efectuadas las preguntas necesarias, los miembros del tribunal examinador procedieron a la deliberación, habiendo sido el dictamen **FAVORABLE** -----

TERCERO: En consecuencia él (la) sustentante **APROBO** con observaciones el examen privado de tesis con opción a reestructurar el informe para otorgarle el título profesional de **MAESTRO(A) EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**.-----

CUARTO: No habiendo más que hacer constar, se da por finalizada la presente, en el mismo lugar y fecha una hora con treinta minutos después de su inicio, firmando de conformidad, los que en ella intervinieron.-----

Y para los usos legales que a él (la) interesado(a) convengan, se extiende, firma y sella la presente CERTIFICACIÓN en una hoja membretada del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala a los dieciséis días del mes de noviembre del año dos mil veintiuno. -----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Certifica:

Vo. Bo.


Yemara Yamileth Rodas de León
Secretaria de Postgrados


Dr. Percy Iván Aguilar
Director de Postgrados

Acto que dedico

A DIOS todopoderoso: Rey de Reyes y Señor de Señores, a ti la Honra y Gloria, mi todo, separado de ti, nada soy.

A los amores de mi vida: Cecita Linda: esposa amada, mujer virtuosa, compañera de mis alegrías y desafíos, mi regalo precioso de DIOS y **Erwin André:** hijo amado, fruto de nuestro amor, mi alegría y motivación.

A mis padres: Gustavo Ordoñez y América Loarca: mi ejemplo de vida, mis guías, mis consejeros, muy agradecido por su amor y apoyo incondicional.

A mis suegros: Jorge Mejía y Beatriz Díaz de Mejía: agradezco integrarme a su hermosa familia, su cariño, amor y apoyo incondicional en todos los aspectos de mi vida.

A mi Pastor: Hernando Mejía por ser mi cobertura espiritual de vida eterna y mi consejero terrenal.

A mis hermanos, sobrinos y cuñados: Walter, Yohana, Claudia, Irving, Fredy, Fabricio, Ariadnne, Irving y Ovidio, gracias por su amor, llenan mi corazón de alegría.

A mis cuñados: Zairita, Cindyta y Jorgito, gracias por hacerme sentir en familia.

A toda mi familia: tíos, primos, Familia Mejía y Familia Díaz Samayoa, en especial a Doña Ofelia Samayoa Vda. De Díaz, gracias por su cariño y amor.

A mi asesor de tesis: M Sc. Jose Edgar Roberto Sánchez Romero, gracias por su apoyo en todo el proceso de tesis.

A mis padrinos: Walter Ordoñez por ser incondicional para alcanzar mis sueños universitarios y **Zairita Mejía** por su cariño e incondicional apoyo en mi vida familiar.

A mis amigos y compañeros de trabajo: por ser una parte esencial en mi crecimiento personal y profesional.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	6
INTRODUCCIÓN	7
CAPITULO I	9
1 GENERALIDADES DE LOS TRIBUTOS, DERECHO TRIBUTARIO Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	9
1.1 Tributos:.....	9
1.1.1 Arbitrio:	10
1.1.2 Contribución especial y contribución especial por mejoras:	10
1.1.3 Impuestos:.....	11
1.2 Derecho Tributario.....	19
1.3 Obligación tributaria	21
1.4 Moral o cultura tributaria	22
CAPITULO II	24
2 INFRACCIONES TRIBUTARIAS	24
2.1 Clasificaciones de las Infracciones Tributarias:	26
2.1.1 Infracciones sustanciales o materiales:.....	26
2.1.2 Infracciones formales:	27
2.2 Omisión de pago de tributos	29
2.3 Mora.....	30
2.4 Diferencia entre la infracción tributaria y el delito tributario	31
2.4.1 Infracción Tributaria – Sanción.....	31
2.4.2 Delito – Pena	31
CAPITULO III	33
3 RÉGIMEN SANCIONATORIO.....	33
3.1 Naturaleza jurídica.....	34
3.1.1 Principios.....	34
3.2 Sanciones	37
3.3 Multa.....	37
3.3.1 Mora	39
3.4 Intereses resarcitorios:	40

3.5	Medios de Extinción de la Obligación Tributaria.....	42
3.5.1	Pago:	42
3.5.2	Compensación:	42
3.5.3	Confusión:	42
3.5.4	Condonación o remisión:.....	42
3.5.5	Prescripción:	43
3.6	Medios de Extinción de la responsabilidad de sanciones tributarias:.....	43
3.6.1	Muerte del infractor.	44
3.6.2	Exoneración o condonación:	44
3.6.3	Prescripción	44
3.6.4	En los demás casos contemplados en el Artículo 55 de este código.	44
CAPITULO IV		45
4	REBAJAS DEL REGIMEN SANCIONATORIO OTORGADAS EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA CONFORME CADA ETAPA	45
A continuación, se detallan las etapas del procedimiento administrativo tributario:		47
4.1	Omisión o rectificación de declaraciones:	47
4.1.1	Omisión de declaraciones:.....	47
4.1.2	Rectificación de declaraciones:	48
4.2	Facilidades de pago.....	50
4.2.2	Rebajas en las Facilidades de Pago:	50
4.3	Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario:	52
4.3.1	Rebajas en el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario:	53
4.4	Audiencia	55
4.4.1	Rebajas en la Audiencia:	55
4.5	Resolución (emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente).....	56
4.5.1	Rebajas en la Resolución (emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente).....	57
4.6	RESOLUCIÓN (emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria -TRIBUTA-).....	58
4.6.1	Rebajas de la Resolución (emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria -TRIBUTA-).....	59

4.7	Exoneración de multas y recargos por El Presidente de la República de Guatemala	60
CAPITULO V		66
5	RESULTADOS	66
5.1	Análisis de caso	66
5.2	Análisis de la información pública:	70
5.3	Análisis de las boletas de encuestas:	72
5.4	Análisis del impacto de las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios en la regularización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes	75
CONCLUSIONES		78
RECOMENDACIONES		80
BIBLIOGRAFÍA		81
6	ANEXOS:	83
6.1	DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	83
6.2	RESUMEN DE REBAJAS CON SU RESPECTIVA BASE LEGAL	91
6.3	SOLICITUD DE INFORMACIÓN PÚBLICA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	92
6.4	RESPUESTA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	93
6.5	BOLETA DE ENCUESTA	97

Índice de Cuadros

Cuadro No. 1: Recaudación Tributaria SAT.....	12
Cuadro No. 2: Recaudación Tributaria SAT, Gerencia Regional Occidente.....	18
Cuadro No. 3: Tasa de Mora y Forma de calculo	40
Cuadro No. 4: Tasas de intereses determinadas por la Junta Monetaria.....	41
Cuadro No. 5: Condición y Beneficio Legal de Omisión de Declaraciones.....	47
Cuadro No. 6: Condición y Beneficio Legal de Rectificación de Declaraciones	48
Cuadro No. 7: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto al Valor Agregado Omitido, en etapa de Omisión o rectificación de declaraciones.....	49
Cuadro No. 8: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, en etapa de Omisión o rectificación de declaraciones.....	49
Cuadro No. 9: Condición y Beneficio Legal de Facilidades de Pago	51
Cuadro No. 10: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, en etapa de Omisión o rectificación de declaraciones	52
Cuadro No. 11 Condición y Beneficio Legal de Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario.....	53
Cuadro No. 12: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto al Valor Agregado Omitido, en etapa de Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.54	
Cuadro No. 13: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, en etapa de Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario	54
Cuadro No. 14: Condición y Beneficio Legal de Audiencia	55
Cuadro No. 15: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto al Valor Agregado Omitido, en etapa de Audiencia.....	56
Cuadro No. 16: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad omitido, en etapa de Audiencia	56
Cuadro No. 17: Condición y Beneficio Legal de Resolución emitida por Gerencia	57
Cuadro No. 18: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto al Valor Agregado Omitido, en etapa de Resolución emitida por la Gerencia.	58
Cuadro No. 19: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad omitido, en etapa de Resolución emitida por la Gerencia.	58
Cuadro No. 20: Condición y Beneficio Legal de Resolución emitida por TRIBUTA	59

Cuadro No. 21: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto al Valor Agregado omitido, en etapa de Resolución emitida por TRIBUTA.	60
Cuadro No. 22: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad omitido, en etapa de Resolución emitida por la Gerencia.	60
Cuadro No. 23: Condición y Beneficio Legal de Exoneración de multas y recargos por Presidente de la República.....	62
Cuadro No. 24: Condición y Beneficio Legal Acuerdo Gubernativo número 82-2017	63
Cuadro No. 25: Condición y Beneficio Legal Acuerdo Gubernativo número 167-2014 ...	64
Cuadro No. 26: Condición y Beneficio Legal Acuerdo Gubernativo número 167-2014 ...	64
Cuadro No. 27: Rebajas de sanciones e intereses resarcitorios del Impuesto al Valor Agregado, según cada etapa.	67
Cuadro No. 28: Rebajas de sanciones e intereses resarcitorios del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, según cada etapa.	69
Cuadro No. 29: Porcentajes de rebajas de sanciones e intereses resarcitorios, según cada etapa.....	72
Cuadro No. 30: Etapa para regularizar el Impuesto al Valor Agregado.	72
Cuadro No. 31: Porque recomienda la etapa.	73
Cuadro No. 32: Etapa para regularizar el Impuesto Sobre la Renta.	73
Cuadro No. 33: Porque recomienda la etapa.....	73
Cuadro No. 34: Etapa para regularizar el Impuesto de Solidaridad.....	74
Cuadro No. 35: Porque recomienda la etapa.	74
Cuadro No. 36: Efecto de las regularizaciones tributarias para el sistema tributario	75

Índice de Diagramas

Diagrama No. 1: Procedimiento Administrativo Tributario.....	46
---	----

RESUMEN EJECUTIVO

Esta investigación comprende analizar el impacto de las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios en la regularización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, describir cada etapa en la que los contribuyentes pueden regularizar su situación tributaria de acuerdo al estado del adeudo tributario del contribuyente e identificar la etapa con mayores rebajas a las sanciones e intereses resarcitorios a la que pueda optar el infractor tributario para regularizar su situación, correspondiente a los contribuyentes de la Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Por medio del acceso de información pública, se realizó consulta a la Superintendencia de Administración Tributaria, referente a la regularización tributaria de los contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria, así también se realizó boletas de encuestas a los asesores tributarios, para obtener información relacionada al conocimiento de las etapas de regularización tributaria contenidas en el Código Tributario.

Por último, las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios impactan en la regularización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes en la Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria, toda vez que las etapas que ofrecen mayores rebajas en el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad motivan la regularización tributaria de los infractores tributarios.

INTRODUCCIÓN

Las infracciones tributarias son violaciones a las normas jurídicas tributarias, y como consecuencia de ello, trae consigo la imposición de sanciones y el cobro de intereses resarcitorios por parte de la Administración Tributaria quien ejerce la potestad sancionadora legalmente, estas sanciones a su vez pueden ser rebajadas según cada etapa del Procedimiento Administrativo Tributario: Omisión o rectificación de declaraciones, Facilidades de pago ó convenio de pago, Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, Audiencia, Resolución emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente y Resolución emitida por TRIBUTA.

El presente trabajo de investigación analiza el impacto de las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios en la regularización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, rebajas otorgadas por el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, para ello se realizó una investigación descriptiva, transversal en el tiempo del período comprendido el 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018, de contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria, es decir de los departamentos de Quetzaltenango, Huehuetenango, El Quiché, Sololá, Totonicapán y San Marcos.

El Capítulo I, contiene todo lo relacionado a las normas jurídicas que tutelan la principal fuente de financiamiento del Estado de Guatemala, la descripción de la obligación tributaria con sus elementos y lo relacionado a los Impuestos: al Valor Agregado, Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad.

La Infracción Tributaria, es la violación a las normas jurídicas en el ámbito tributario y debe contener los elementos de acción, omisión, antijuricidad, tipicidad y culpabilidad; con el propósito de establecer el tipo de infracción y la responsabilidad de los infractores, mismos que están contenidos en el Capítulo II.

El Capítulo III, describe el Régimen Sancionatorio, aplicado por Superintendencia de Administración Tributaria conforme a sus funciones específicas, cumpliendo con los siguientes principios: Principio de Legalidad, Principio de Tipicidad de las Infracciones y de las Sanciones Administrativas, Principio de Proporcionalidad de las Sanciones, Principio de Irretroactividad, Principio del non bis in ídem (doble sanción), Principio de Igualdad y Principio del Debido Proceso y Principio de Presunción de Inocencia.

El Capítulo IV, contiene un análisis de las Rebajas a las Sanciones Tributarias e Intereses Resarcitorios, según corresponda a las etapas del proceso administrativo, con el propósito de identificar la etapa más conveniente para los contribuyentes.

Por último, en el capítulo V, se analizan los resultados del análisis de caso, la solicitud de información pública a la Superintendencia de Administración Tributaria y las respuestas de las boletas de encuestas efectuadas a los asesores tributarios.

Este trabajo de investigación, es una guía para los contribuyentes o asesores tributarios que estén interesados en la regularización tributaria relacionada con el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, ya que describe ampliamente las rebajas otorgadas por el Código Tributario en cada etapa y se analiza la etapa más conveniente para los contribuyentes, según cada tipo de impuesto.

CAPITULO I

1 GENERALIDADES DE LOS TRIBUTOS, DERECHO TRIBUTARIO Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.1 Tributos:

Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho (**hecho imponible**) al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los **ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos** (Fernandez de Soto Blass, 2007).

Conforme lo indican los artículos 9 y 10 del Código Tributario, los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

El Congreso de la República de Guatemala decretó Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal Dos Mil Diecisiete, por medio del Decreto Número 50-2016, ley vigente para el período 2018 derivado que no fue aprobado el Decreto correspondiente para el año 2018; el decreto en mención comprende un Presupuesto de Ingresos de Q.76,989,451,000.00 de los cuales Q.57,994,800,000.00 corresponden a Ingresos Tributarios. (Congreso de la República de Guatemala, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal Dos Mil Diecisiete, 2016)

La recaudación de Ingresos Tributarios a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria para el ejercicio fiscal 2018, recaudó Q58,835.59 millones de Ingresos Tributarios Netos (incluyendo la Provisión para Devolución del Crédito Fiscal y Autoacreditamiento), según datos publicados en su portal web; monto que es superior a lo presupuestado, por consiguiente, se superó la meta de recaudación presupuestada para el ejercicio fiscal en mención. (Tributaria, 2020)

Derivado de la importancia que representan para el país las finanzas públicas, este tema conlleva discusión y análisis de expertos, en la que varios de ellos coinciden que como factor primordial para sobrepasar la meta de recaudación, se debió principalmente al crecimiento orgánico de la economía y derivado de la falta de aprobación del Presupuesto de Ingresos y Egresos del ejercicio fiscal 2018, la meta de recaudación vigente es la correspondiente al ejercicio fiscal 2017.

1.1.1 Arbitrio:

Según el artículo 12 del Código Tributario, el arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991)

Doctrinalmente los arbitrios también son conocidos con el nombre de tasas; que no son más que los tributos que se pagan por los servicios públicos que benefician al contribuyente de forma directa. Los arbitrios se pueden subdividir en: Arbitrios Municipales, Derechos, Licencias, entre otros.

Como ejemplo de los arbitrios municipales se puede citar: la recolección de basura y limpieza de calles. Entre los derechos se pueden citar: derecho de piso de plaza, de usufructo, entre otros.

En las licencias se cita: licencia de construcción, licencia para la distribución de algún producto, entre otros.

1.1.2 Contribución especial y contribución especial por mejoras:

De conformidad con artículo 5 del Modelo de Código Tributario del CIAT, la Contribución Especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas, o ampliación de servicios públicos. Su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación; asimismo doctrinalmente la Contribución Especial se refiere al tributo pagado por el contribuyente, por un beneficio. (CIAT, 2015)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 13 del Código Tributario, la Contribución Especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. La Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria. (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991)

Como ejemplo de contribución especial se puede citar: las cuotas laborales de IGSS que deben pagar los empleados por medio de retención en su salario, obteniendo así los beneficios de servicios médicos y del plan de prestaciones de retiro (jubilación).

En las Contribuciones Especiales por mejoras, se puede ejemplificar en el caso: una calle de terracería será pavimentada por la Municipalidad de la localidad, como fuente de financiamiento esta incluyó el aporte de los vecinos que serán beneficiados directamente de la obra, es decir cada vecino aportara la cuota proporcional al rubro correspondiente, en contraprestación cada vecino será beneficiado en el mejoramiento de la locomoción peatonal, vehicular y en la plusvalía de los bienes inmuebles.

1.1.3 Impuestos:

Los impuestos son una división de los tributos, que representan la principal fuente de financiamiento del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado, "... los impuestos son contribuciones en dinero o especie que deben pagar las personas físicas y morales, ... cuando realizan el acto jurídico establecido en la norma, es decir, al colocarse en el supuesto normativo; su finalidad es cubrir los gastos públicos." (Marín, 2014)

El impuesto principalmente nace al vida jurídica por relaciones comerciales, industriales, agropecuarias y de servicios independientes del Estado, excepto en las adquisiciones estatales que actúa con cliente y como contribuyente, tal como lo establece el artículo 3 del Modelo de Código Tributario del CIAT: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo. (CIAT, 2015).

Para entender la importancia de los impuestos en Guatemala, se detalla un extracto de los impuestos recaudados en el año 2018, según estadísticas tributarias de la Superintendencia de Administración Tributaria, (cifras expresadas en millones de quetzales), (Tributaria, 2020):

Cuadro No. 1: Recaudación Tributaria SAT

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA SAT	60,601.3	100.00%
Sobre la Renta	16,236.3	26.79%
Al Valor Agregado Importaciones	15,560.29	25.68%
Al Valor Agregado Doméstico	14,572.8	24.05%
De Solidaridad	4,645.9	7.67%
Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	3,417.4	5.64%

Fuente: www.sat.gob.gt

NOTA: es recaudación bruta (no incluye la Provisión para Devolución del Crédito Fiscal y Autoacreditamiento).

Para objeto de estudio de la presente investigación, estudiaremos los siguientes:

1.1.3.1 Impuesto al Valor Agregado:

“El Impuesto al Valor Agregado es el impuesto indirecto por excelencia que grava realmente el consumo, es decir, un impuesto que pagamos la generalidad de las personas cuando consumimos bienes o servicios; recae en los consumidores finales, aunque en realidad la causación, determinación y entero del tributo al fisco están a cargo de la persona física o moral que realiza el hecho generador del tributo...” (Marín, 2014).

De conformidad con los artículos 1 y 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, se genera el Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados, entre ellos podemos citar: la venta, permuta, arrendamiento adjudicaciones en pago, donaciones y aportaciones de bienes muebles e inmuebles, la prestación de servicios e importaciones. (Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992).

Es un impuesto indirecto porque quien paga el Impuesto al Valor Agregado es el consumidor final, debido a que es el último actor en la cadena del Impuesto al Valor Agregado, porque el impuesto comienza a trasladarse cuando el productor convierte la materia prima en producto terminado, lo traslada a los distribuidores y estos lo trasladan a quienes consumen los productos, es por ello que estos últimos (consumidores finales) son quienes realmente pagan el impuesto.

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, porque los contribuyentes que enteran a las cajas fiscales, no son quienes en realidad pagan dicho impuesto, sino los consumidores finales, que pagan dicho impuesto al comprar productos con IVA incluido.

Existen varios regímenes, para el pago del Impuesto al Valor Agregado, en todos los casos los periodos impositivos son mensuales, conforme los artículos 10, 19, 45, 47, 54 A, 54 E de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los cuales se citan a continuación:

1. Régimen General: pueden estar en este régimen, las personas individuales o jurídicas independientemente del monto de venta o prestación de servicio, los contribuyentes deben enterar al fisco, la diferencia entre el total de débitos (12%) y el total de créditos fiscales (12%) generados.
2. Régimen de Pequeño Contribuyente: pueden estar en este régimen, las personas individuales o jurídicas cuyo monto de venta o prestación de servicio no excedan los Q.150,000.00 anuales, con tipo impositivo del 5%.
3. Régimen Electrónico de Pequeño Contribuyente: pueden estar en este régimen, las personas individuales o jurídicas cuyo monto de venta o prestación de servicio no excedan los Q.150,000.00 anuales, con tipo impositivo del 4%; siempre y cuando en todas sus ventas están obligados a emitir facturas electrónicas, debe registrar ante la Administración Tributaria una cuenta bancaria y autorizar a esta para que el décimo día hábil de calendario, debite automáticamente de dicha cuenta el monto del impuesto.

4. Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario: pueden estar en este régimen, las personas individuales que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario y cuyo monto de venta anual de sus productos no exceda los Q.3,000,000.00, con tipo impositivo del 5%.
5. Régimen Electrónico Especial de Contribuyente Agropecuario: pueden estar en este régimen, las personas individuales que desarrollen actividades de producción y comercialización en el sector agropecuario y cuyo monto de venta anual de sus productos no exceda los Q.3,000,000.00, con tipo impositivo del 4%; siempre y cuando en todas sus ventas están obligados a emitir facturas electrónicas, debe registrar ante la Administración Tributaria una cuenta bancaria y autorizar a esta para que el décimo día hábil de calendario, debite automáticamente de dicha cuenta el monto del impuesto. (Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992)

Es importante aclarar que, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, Regímenes de: Pequeño Contribuyente, Electrónico de Pequeño Contribuyente, Especial de Contribuyente Agropecuario y Electrónico Especial de Contribuyente Agropecuario por la naturaleza de cada uno de ellos, que es pagar el 4% y 5% sobre la base imponible que principalmente es sobre los ingresos brutos totales, el Impuesto al Valor Agregado se convierte en impuesto directo, en virtud que no se carga dicho impuesto al consumidor final, porque no genera derecho a crédito fiscal.

El Impuesto al Valor Agregado es el impuesto más importante en Guatemala, en virtud que representa el 49.73% de la recaudación tributaria (IVA importaciones 25.68%, más IVA Doméstico 24.05%), casi la mitad de lo recaudado está determinado por un impuesto que grava a los consumidores finales y esto se debe a las políticas de consumismo globales, que en Guatemala no son la excepción.

Derivado de la importancia de este impuesto en Guatemala y conforme han avanzado las herramientas de control impulsadas por la Administración Tributaria, se ha implementado la Facturas Electrónicas, Notas de Crédito Electrónicas, Notas de Débito Electrónicas,

Facturas Especiales Electrónicas, Constancias de Retención y Constancias de Exención en la Web que permiten un mayor control y cruces de información para disminuir el riesgo de evasión fiscal en este impuesto; derivado que hay alarmantes cifras de evasión en este impuesto, por citar una, la indicada por el Economista Sénior de ICEFI Abelardo Medina que en publicación de Prensa Libre indica la evasión del IVA en el año 2018 asciende a Q16 mil 566.8 millones. (Medina, 2019).

Los esquemas comunes de evasión del Impuesto al Valor Agregado, se derivan del contrabando aduanero, comercio informal (contribuyentes no inscritos), la no facturación, la subfacturación, la compensación de créditos fiscales improcedentes por medio de la simulación ardid o cualquier otra forma de engaño, la falta de cultura tributaria para solicitar facturas en las compras de los consumidores finales, entre otros.

1.1.3.2 Impuesto Sobre la Renta:

El Impuesto Sobre la Renta es un impuesto directo, que lo paga directamente el contribuyente que obtuvo en el período de imposición ganancias, rentas o utilidades producto de su actividad económica e ingresos según el régimen al que este afiliado.

El Impuesto Sobre la Renta es cedular, porque grava por categorías las rentas conforme al origen o procedencia de las mismas, debido a que cada una es distinta de la otra, toda vez que cada una de ellas tiene sus propias reglas para determinar la renta imponible y por ende el impuesto correspondiente, según el artículo 2 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto Sobre la Renta, (Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, 2012) describe las categorías de renta según su procedencia, siendo estas:

1. Las rentas de las actividades lucrativas.
2. Las rentas del trabajo.
3. Las rentas del capital y las ganancias de capital.

Conforme el Libro I Impuesto Sobre la Renta, de la Ley de Actualización Tributaria, en las rentas de actividades lucrativas, se gravan todas las rentas generadas dentro del

territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente, entre ellas, se pueden citar: la producción, venta y comercialización de bienes y toda clase de prestación de servicios (transporte de carga, comunicaciones, asesoramiento, espectáculos), la exportación de bienes y servicios, honorarios por el ejercicio de profesiones, entre otros; están dos regímenes:

a) Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas:

En este régimen se determina la renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles, así también se le debe sumar los costos y gastos no deducibles y los costos y gastos para la generación de rentas exentas; una vez determinada la base imponible se le debe aplicar el tipo impositivo del 25%, el período de liquidación es anual y deben realizar pagos trimestrales.

b) Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas:

En este régimen se determina la renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas; a la misma se le debe aplicar el tipo impositivo del 5% hasta la renta de Q.30,000.00 y al excedente se le aplica el 7%; el período de liquidación es mensual.

Las rentas de trabajo descritas en el mismo cuerpo legal, se refiere a la contraprestación, retribución e ingreso cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, sean estos: sueldos, salarios, bonificaciones y otras remuneraciones; la renta imponible se determina deduciendo de la renta las deducciones: Gastos personales Q.48,000.00 y Q.12,000.00 provenientes de Impuesto al Valor Agregado pagado en compras o adquisición de servicios, donaciones, las cuotas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social -IGSS-; una vez determinada la renta imponible se le aplica el tipo impositivo correspondiente al 5% hasta la renta imponible de Q.300,000.00 y 7% sobre el excedente; el período de liquidación es anual y el patrono debe retener el impuesto correspondiente de forma mensual. (Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, 2012)

Por último, las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital provenientes de arrendamientos, subarrendamientos, cesión de derechos siempre y cuando el giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos, intereses, rentas vitalicias, distribución de dividendos, revaluación de bienes, es decir cuando se obtenga rentas y ganancias de actividades extraordinarias a la actividad principal del contribuyente, para ello la base imponible y tipo impositivo varía conforme el origen de la renta.

El Impuesto Sobre la Renta es el segundo impuesto más importante en Guatemala con Q16,236.3 millones y representó el 26.79% de la recaudación total en Guatemala, según el analista Economista Sénior de ICEFI Abelardo Medina la evasión reportada en este impuesto en el año 2017 asciende a Q.24,758.50 millones. (Medina, 2019)

Montos alarmantes de evasión, que dan indicios a que El Estado no debe incrementar tasas impositivas a los impuestos existentes, sino combatir la evasión fiscal, para alcanzar y superar las metas de recaudación establecidas, sin embargo, este análisis sería una discusión que ameritaría otro tema de investigación derivado que hay muchos puntos de vistas sobre las políticas que deben implementarse para erradicar de raíz la evasión fiscal.

1.1.3.3 Impuesto de Solidaridad:

El Impuesto de Solidaridad es un impuesto directo acreditable entre sí con el Impuesto Sobre la Renta, es decir que el Impuesto de Solidaridad pagado podrá acreditarse al pago del Impuesto sobre la Renta o viceversa.

Dentro de los antecedentes que tenemos de este impuesto, es una evolución de los impuestos temporales como lo son: Impuesto Solidario Extemporáneo y Temporal –ISET-, luego cambia a Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias –IEMA-, seguidamente al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-, los cuales tienen sujetos, hechos generadores, bases impositivas y tipos impositivos muy similares con el común denominador que son de vigencia temporal, sin embargo este impuesto evolucionó a tener vigencia indefinida. Desde la aprobación de este impuesto mediante Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, han versado muchas opiniones, entre ellas que debería ser declarado inconstitucional por gravar

la misma base del Impuesto Sobre la Renta o que debería eliminarse derivado de lo indicado en un considerando, que indica, que para dar cumplimiento a las obligaciones que le impone al Estado..., en tanto se promulgue una ley de modernización del Impuesto Sobre la Renta, y derivado que se aprobó una ley que moderniza el ISR por medio de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto Sobre la Renta. Caso contrario, hay opiniones a favor que indican que no es inconstitucional derivado que existe la opción de acreditamiento y que un considerando no es vinculante con la vigencia de una ley.

En conclusión, encontramos un impuesto que ha evolucionado conforme han pasado los años con diversos nombres y luego de ser temporal tiene vigencia indefinida, actualmente está vigente, con diversas opiniones, algunas a favor y otras en contra.

Para concluir, la sección de impuestos es importante analizar la recaudación de forma regional, para el ámbito de estudio que comprende, la región occidente del país, según se detalla a continuación, (cifras expresadas en millones de quetzales).

Cuadro No. 2: Recaudación Tributaria SAT, Gerencia Regional Occidente

DESCRIPCIÓN	TOTAL
OCCIDENTE	1,488.0
San Marcos	191.6
Huehuetenango	201.2
Quetzaltenango	770.3
Totonicapán	108.9
Sololá	81.7
Quiché	134.2

Fuente: www.sat.gob.gt

De los Q1,488 millones, que se recaudó en la Gerencia Regional Occidente que comprende los departamentos de San Marcos, Huehuetenango, Quetzaltenango, Totonicapán, Sololá y El Quiché, los impuestos más relevantes, son los siguientes (cifras expresadas en millones de quetzales), (Tributaria, 2020):

IVA importaciones	Q.245.6	16.51%
IVA domestico	Q.470.3	31.61%
ISR	Q.338.4	22.74%
ISO	Q.101.9	6.85%

Los datos estadísticos porcentuales, a nivel regional guardan similar relación a los datos obtenidos a nivel nacional, dada la importancia serán objeto de estudio el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad.

1.2 Derecho Tributario

Los impuestos están contenidos en normas jurídicas aprobadas en Guatemala, es por ello necesario describir todo lo relacionado al Derecho Tributario.

Para entender de mejor manera la definición de Derecho Tributario, definiré las palabras Derecho y Tributo por separado:

Derecho es el “Conjunto de principios y normas, que expresan una idea de justicia y orden, los cuales regulan las relaciones humanas en toda sociedad y cuya observancia puede ser impuesta de manera coactiva.” (Marín, 2014)

“El tributo (exacción coactiva de riqueza) es, sin duda, el recurso o fuente generadora de ingresos públicos más importante. Y ello por dos razones:

1ª Desde un punto de vista cualitativo, el tributo presenta una mayor complejidad y depuración técnica en su creación o establecimientos, gestión y recaudación.

2ª Desde un punto de vista cuantitativo, el tributo (junto con la Deuda Pública) es el recurso que mayor volumen de ingresos genera a la Hacienda Pública para la financiación de los gastos públicos.

El conjunto de normas y principios que regulan el tributo y los ingresos que de él se obtienen se denomina **Derecho Tributario.**” (Pignatelli, 2014)

Existen varias definiciones de Derecho Tributario, sin embargo citaré la siguiente: “El Derecho Tributario es la rama del Derecho Público que regula todo lo relativo al

nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción o modificación de la Relación Jurídico Tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos siendo el más importante el Poder Tributario por ser el origen del mismo, en un contexto cada vez más polémico, y la poca visión de los funcionarios encargados de encontrar otra fuente de riqueza para imponer nuevos tributos”. (Monterroso, Fundamentos Tributarios, Julio 2009).

Es importante citar el artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala: Es deber del Estado garantizarles a los habitantes de la república la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona. Y el artículo 135 del mismo cuerpo legal: Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: ... d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. ... (Constituyente, 1985)

El Derecho Tributario norma la relación jurídica entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyentes), tutelando el tributo, a través de normas tributarias que propicien el cumplimiento de la obligación tributaria de los gobernados, para que el Estado posea recursos necesarios para cumplir con sus fines.

El Derecho Tributario, se divide en dos partes:

- a) La parte general: determina las reglas generales aplicables a los tributos, en Guatemala dichas reglas están contenidas en el Código Tributario, que describe las disposiciones preliminares, obligación tributaria, hecho generador, extinción de la obligación tributaria, intereses, exenciones, infracciones y sanciones, etc.

La parte general se subdivide en:

- Material: describe las reglas generales de los elementos del tributo: como el hecho generador, base imponible, tipo impositivo, sujetos; lo cual es aplicable de forma genérica a cada tributo.
- Formal: describe la forma procedimental de las obligaciones accesorias que van paralelamente relacionadas a la obligación material, ejemplo: inscripción del contribuyente, actualizaciones periódicas, emitir facturas, calcular y presentar declaraciones y registrar la contabilidad, entre otras.

- b) La parte especial: contiene las reglas específicas de cada tributo, es decir el hecho generador, base imponible, tipo impositivo, sujetos, plazos, exenciones de cada tributo, ejemplos: Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto de Solidaridad, etc.

1.3 Obligación tributaria

“La obligación tributaria es una obligación legal de Derecho Público, cuyo objeto consiste en una prestación de dar dinero. De donde, en resumen, que la obligación tributaria es una obligación ex lege y pecuniaria”. (Domínguez, 1965).

La obligación tributaria de conformidad con el artículo 14 del Código Tributario constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y los entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

El acreedor, el Estado de Guatemala y deudor, el contribuyente son los sujetos de la obligación tributaria, para que cada uno adquiera dicho rol, es necesario que se den los presupuestos contenidos en la ley para que nazca a la vida jurídica el hecho generador, la ley debe describir que actos son afectos a los tributos, ejemplo el vender un producto o prestar un servicio es hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, así también la obtención de una renta o ganancia es hecho generador del Impuesto Sobre la renta, por último la realización de actividades mercantiles o agropecuarias, disponer de patrimonio propio y obtener un margen bruto superior al 4%, es hecho generador del Impuesto de Solidaridad, solo por mencionar algunos casos.

La base imponible o base impositiva es el valor que esta afecto o gravado al cálculo del impuesto, por último, la tarifa o tipo impositivo, regularmente es el porcentaje por el cual debe multiplicarse la base imponible para obtener el impuesto a pagar, como ejemplo: el 25% sobre la base imponible del Impuesto Sobre la Renta; en otros casos es la tarifa asignada a la cantidad de productos vendidos, como por ejemplo los Q.4.70, Q.4.60 y Q.1.30 sobre la cantidad de galones vendidos de Gasolina Superior, Gasolina Regular y Diesel respectivamente, en el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles

Derivados del Petróleo y así podríamos citar también al Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, entre otros.

Los sujetos, hecho generador, base imponible y tipo impositivo son elementos de la obligación tributaria que están descritos de manera general en el Código Tributario y de manera específica en cada una de las leyes de impuestos en Guatemala.

En artículo 56 del Modelo de Código Tributario del CIAT establece: La deuda tributaria estará constituida por el tributo debido, por los anticipos, por los pagos fraccionados, por las cantidades retenidas o que se hubiera debido retener, por las cantidades percibidas o que se debieron percibir, por los recargos exigibles legalmente, por los intereses moratorios y por las sanciones pecuniarias. (CIAT, 2015)

Es interesante la definición dada por el CIAT, que establece que la obligación tributaria incluye los recargos, intereses moratorios y sanciones pecuniarias; por lo cual debe entonces entenderse como obligación tributaria el impuesto principal y las obligaciones accesorias que pueden derivarse de este.

1.4 Moral o cultura tributaria

Es el conocimiento de las obligaciones tributarias y del cumplimiento voluntario de las mismas, entre las que se pueden citar: pago de los tributarios, emitir facturas en las ventas, solicitar facturas en las compras, registrar sus operaciones contables, presentar sus declaraciones, rendir informes (informe semestral de inventarios), entre otras.

Datos para analizar (cifras expresadas en millones de quetzales):

Recaudación total 2018	Q.60,601.3	60.24%
Evasión fiscal estimada ICEFI	<u>Q.40,000.0</u>	<u>39.76%</u> (Medina, 2019)
Total	Q100,601.3	100.00%

De lo anterior, se puede concluir que la moral tributaria asciende a 60.24%, derivado que el incumplimiento tributario asciende a 39.76%; esto puede ser a causa de varios factores entre los que se puede citar:

Corrupción: es un flagelo que afecta a nivel nacional, que aumenta muchos de los problemas que nos afectan como sociedad y desmotiva la contribución voluntaria de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Según la organización transparencia internacional en el año 2019, posiciona a Guatemala en lugar 146 de 180 del índice de percepción de la corrupción (International, 2019).

Percepción de riesgo: es importante mencionar, la correlación de que, a mayor percepción de riesgo de ser fiscalizado por parte de la autoridad tributaria, mayor es el cumplimiento tributario; por el contrario, cuando los contribuyentes perciben que no son controlados aumenta la evasión fiscal.

Competencia desleal: cuando los contribuyentes perciben que el sector económico (comercio, industria, servicios, hotelería, restaurantes, profesionales, etc) al que pertenecen está evadiendo impuestos, propicia que disminuya su cumplimiento tributario.

Reciprocidad: asimismo un motivante importante es la reciprocidad que existe con los tributarios, es decir los tributarios al ver recompensado en servicios públicos de calidad (carreteras, educación, salud, seguridad, justicia, etc), los tributos pagados, los motiva a seguir tributando, caso contrario los desmotiva.

CAPITULO II

2 INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionado conforme la legislación penal; según lo indicado en el artículo 69 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

“...la infracción tributaria, ante todo, un comportamiento imputable a un sujeto, el elemento acción debe ser entendido en sentido amplio, como voluntad exteriorizada, que comprende tanto un actuar positivo (acción), como negativo (omisión). (Crespo, 2005). Es decir, constituye infracción tributaria pagar incorrectamente los tributos u omitir el pago de los mismos, siempre y cuando se cumplan los presupuestos de haber determinado incorrectamente la obligación tributaria.

En el año 2015, fue presentada la tesis de grado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar titulada “INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS” por Aris María José Crespo Arrazate que contempla lo siguiente: “... se realizó comenzando por determinar ciertos antecedentes históricos del tributo como tal para luego describir la manera en la que anteriormente se sancionaban a las personas que no cumplían con la normativa tributaria”; “Otro tema importante para el entendimiento del tema principal es el referente a la rama del derecho que estudia y otorga los lineamientos para determinar qué infracciones existen dentro del Derecho Tributario y penar a los sujetos pasivos que incurran en ellas;...”; “Se explican los significados de los términos “infracción” y “sanción” tanto doctrinariamente como legalmente... se comparan las distintas infracciones y sanciones tributarias existentes en Centro América, España, México y Argentina por medio de un cuadro de cotejo que representa el principal instrumento de estudio de la presente investigación.”; obteniendo las siguientes conclusiones: “1. La forma de sancionar a las personas que contravienen las normas tributarias han cambiado conforme el paso del tiempo, ...”; “2. Las infracciones tributarias existen en todas partes del mundo y se han cometido por las personas desde

tiempos muy antiguos, ...”; “3. Los tributos representan una fuente de ingresos importante dentro de un Estado, el factor de que ciertos ciudadanos no realicen el pago de los impuestos que le corresponden representa un daño de carácter social y público que el Estado debe en primer lugar, prevenir. ...”; “4. El tema de la naturaleza jurídica del ilícito tributario es muy controversial, debido a que los juristas que han opinado acerca del tema discrepan en cuanto a la rama del derecho que se dedica al estudio del mismo. ...”. “5. El Derecho Penal y El Derecho Penal Tributario no pueden desligarse entre sí, el no cumplimiento de la normativa tributaria tiene como consecuencia el desbalance del Estado, ya que los tributos son la principal fuente de ingresos del Estado. ...”

En el año 2017, fue presentada la tesis de postgrado del Centro Universitario de Occidente de Universidad San Carlos de Guatemala titulada “INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS SEGÚN EL CÓDIGO TRIBUTARIO GUATEMALTECO” por la Licda. Mariela Cajas Portillo con la “...se pretende dar una guía práctica en cuanto a la infracción y sanciones tributarias establecidas dentro del Código Tributario Guatemalteco, a manera que sirva de apoyo tanto para el contribuyente como para el asesor tributario”; obteniendo las siguientes conclusiones: “1. La Administración Tributaria tiene la facultad de fiscalizar, verificar, inspeccionar, controlar y sancionar lo referente al incumplimiento o cumplimiento erróneo en la determinación, cálculo y presentación de las declaraciones de impuestos...”; “2. ... cada ley específica debería regular las acciones que constituirían infracciones tributarias y establecer la sanción ...”; “3. El Código Tributario establece de forma específica, aquellos hechos que serán considerados como infracciones tributarias...”; “4. Todo contribuyente tiene derecho a defenderse y a un debido proceso, razón por la cual, la Administración Tributaria deberá observar el procedimiento establecido en la norma si pretende el cobro de una sanción”.

Dentro de los elementos de Infracción Tributaria, indicaremos los siguientes:

Acción: se refiere a la conducta en sentido positivo que es el hacer, que constituye infringir una norma tributaria.

Omisión: se refiere a la conducta en sentido negativo, que es no hacer lo prescrito en la norma legal, por lo tanto, constituye una violación a la misma.

Antijuridicidad: se refiere que debe cumplir una conducta contraria a la ley tributaria para que nazca a la vida jurídica la infracción tributaria.

Tipicidad: la conducta de acción u omisión efectuada por el contribuyente, que encuadra en infracción tributaria normada por ley.

Culpabilidad: es establecer la participación del sujeto pasivo en la conducta que viola la norma jurídica, identificar la intención del infractor y establecer que sin la participación hubiese sido imposible violentar la norma jurídica; en este sentido es importante establecer el grado de participación y así determinar si es sujeto pasivo, responsable ó solidario en la determinación de las consecuencias jurídicas.

Adicionalmente al acto que trae como consecuencia la imposición de la sanción correspondiente, se llama punibilidad.

Conforme el artículo 71 del Código Tributario, las infracciones tributarias son las siguientes (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991):

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

2.1 Clasificaciones de las Infracciones Tributarias:

Las infracciones tributarias se clasifican en:

2.1.1 Infracciones sustanciales o materiales:

Son las infracciones relacionadas con el incumplimiento del pago de los impuestos, sean estos de omisión o por determinación incorrecta, entre ellas se pueden citar:

- Pago extemporáneo de las retenciones: los contribuyentes infringen la ley, al no enterar en el plazo legal las retenciones practicadas a terceros, sean estas de Impuesto al Valor Agregado o Impuesto Sobre la Renta. Sanción: multa equivalente al 100% del impuesto retenido, de conformidad con el artículo 91 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).
- La mora, (se describirá más adelante).
- La omisión del pago de tributos, (se describirá más adelante).

2.1.2 Infracciones formales:

Son las infracciones relacionadas con el incumplimiento de los deberes formales, es decir que el contribuyente no cumplió con las formalidades de registro, de control, de contabilización, de facturación, de ser fiscalizado, entre las que se pueden citar:

- a) La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria: se da cuando el contribuyente obstaculiza o impide la acción fiscalizadora después de vencido el plazo improrrogable de 3 días, al no proporcionar la información de libros, documentos y archivos, necesarios para determinar la base imponible de los tributos, no rehacer los registros contables, omitir el registro en los libros de contabilidad, de las cuentas bancarias. **Sanción:** Multa equivalente al 1% de los ingresos brutos durante el último período mensual, trimestral o anual declarada en el régimen del impuesto a fiscalizar, conforme artículo 93 de Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).
- b) El incumplimiento de las obligaciones formales: están descritas en el artículo 94 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991) y de las cuales se describen las primeras seis infracciones:

Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización. **Sanción:** Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos Quetzales (Q.1,500.00).

Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria -NIT- o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria. **Sanción:** Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil Quetzales (Q.1,000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda. **Sanción:** Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción.

No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas. **Sanción:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), cada vez que se le fiscalice. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso.

Llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. **Sanción:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se fiscalice y se establezca la infracción.

Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto, cuando corresponda.

Sanción: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se incurra la infracción.

- c) Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas. En las leyes tributarias están contenidos obligaciones como: la de presentar informes, las cuales se consideran infracciones tributarias, u otras que están contenidos en las mismas.

Es importante mencionar que las infracciones tributarias en otros países están clasificadas como infracciones leves, graves y muy graves, conforme a la gradación del monto base de la sanción, cosa que en Guatemala no se clasifica, ni se aplica de dicha manera.

Para la presente investigación analizaremos las infracciones tributarias: omisión de pago de tributos y mora que están relacionadas con las obligaciones tributarias sustantivas.

2.2 Omisión de pago de tributos

Es infracción tributaria la omisión del pago de tributos conforme lo establece el artículo 71 del Código Tributario, por lo que haber omitido el pago de los impuestos: Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad se considera que se violó la norma tributaria específica por el acto de omisión.

Puede darse en dos escenarios la primera por la falta de determinación, es decir que el contribuyente se encuentre omiso de la declaración ó que haya presentado la declaración con la determinación incorrecta, detectada por la Administración Tributaria, siempre que no constituya delito, parafraseando lo indicado en el artículo 88 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991)

Según la norma general de tributos, que es el Código Tributario, la diferencia entre infracción y delito es casi invisible, la única diferencia radica en establecer si el contribuyente incurrió en acciones tipificadas como verbos rectores de los delitos tributarios, caso contrario se considera infracción.

Derivado de lo anterior, en otros países para establecer con certeza la diferencia entre infracción y delito, han establecido categorías de cuantías para establecer las faltas leves, graves, muy graves; esto para medir el impacto económico que provoca el incumplimiento de las obligaciones tributarias y su proporcional sanción, adicionalmente que evita ambigüedades entre infracción y delito.

2.3 Mora

El contribuyente incurre en infracción tributaria, cuando paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley para hacerlo, de conformidad con los artículos 71 y 92 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

En caso de mora aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso. La sanción por mora no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la Administración Tributaria, en los cuales se aplicará la sanción por omisión de pago de tributos establecida en el artículo 89 de este Código; esto descrito en el artículo 92 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

Derivado de ello, es importante recalcar que para darse la infracción por mora deben cumplirse tres condiciones: **1)** Pagar la obligación tributaria después del plazo fijado por ley; **2)** Que el pago extemporáneo, no corresponda a tributos de impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado, conforme el artículo 91 del Código Tributario; y **3)** El impuesto a pagar de forma extemporánea no debe corresponder a reparos, ajustes, determinaciones de oficio por parte de la Administración Tributaria; es decir deben corresponder a pagos voluntarios por parte de los contribuyentes.

2.4 Diferencia entre la infracción tributaria y el delito tributario

2.4.1 Infracción Tributaria – Sanción

El haber cometido una infracción tributaria por acción u omisión, producto de la violación a la norma específica, como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Actualización Tributaria Libro I Impuesto Sobre la Renta ó Ley del Impuesto de Solidaridad, tendrá como resultado que la Administración Tributaria requiera el pago del tributo adeudado, más la sanción correspondiente y los intereses resarcitorios, atribuciones de la Administración Tributaria contempladas en el artículo 98 numerales 2 y 4 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

2.4.2 Delito – Pena

Por lo tanto, si el contribuyente viola una norma tributaria por acción u omisión de un hecho y esta encuadra como delito, el auditor tributario debe denunciar el hecho ante el Ministerio Público para que inicie la investigación pertinente y presentada la querrela ante tribunales se inicie el proceso penal que tendrá como fin la emisión de la sentencia por parte de la judicatura, quien impondrá la pena correspondiente.

“La teoría general del delito, básicamente ha centrado su evolución, respecto del concepto acción, sobre la base de dos corrientes claramente diferenciadas: causalista y finalista.

La teoría causalista plantea que toda acción depende de la voluntad humana, pero que al momento de establecer su contradicción con el ordenamiento jurídico y de seleccionar a través de la tipicidad de un tipo penal, no debe considerarse el contenido propio de la voluntad como es la finalidad”. (Crespo, 2005)

“A diferencia, para la teoría finalista, si bien las acciones humanas son producto de la voluntad, es necesario también reflexionar sobre el contenido de esa voluntad, es decir,

sobre su fin. Por tal motivo, desde la consideración de tipicidad, se debe examinar que todo acto voluntario necesariamente implica una finalidad.” (Crespo, 2005)

“Para la teoría causalista, una vez constatado que el sujeto posee capacidad de imputabilidad, el siguiente paso consiste en verificar si el mismo actuó dolosa o culposamente, es decir, si la acción típica y antijurídica es culpable. Mientras, para la moderna teoría, tras la imputación, no procede preguntarse si el sujeto actuó con dolo o culpa, pues dichos elementos están incluidos en el tipo, sino examinar si conocía la antijuridicidad.” (Crespo, 2005)

Es importante citar el siguiente estudio relacionado con las medidas represoras en materia tributaria:

“...La represión del incumplimiento se realiza básicamente mediante:

Prerrogativas y facultades de que dispone la Administración tributaria para efectuar el descubrimiento de las infracciones cometidas, sin las cuales la represión resultaría difícil hacerla efectiva.

Establecimiento de un sistema eficaz de infracciones tributarias para la represión del fraude fiscal. Paralelamente se ha de desarrollar la regulación de las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias, que sean realistas y que permitan graduarse en función de las características de las conductas de los infractores.

Configuración dentro de la estructura tributaria de la figura del delito fiscal, cuya sanción sería de carácter penal y no administrativo.” (Jano)

CAPITULO III

3 RÉGIMEN SANCIONATORIO

Para definir el Régimen Sancionatorio es importante citar la siguiente doctrina: “El derecho público, por su parte, instituye normas que limitan la libertad individual, teniendo por norte siempre la presencia del Estado como sujeto de derecho en la relación jurídica con los ciudadanos. Sea como fuera, esas reglas disponen la obligatoriedad, prohibición o permiso de determinados comportamientos, cuyo cumplimiento genera consecuencias jurídicas, que son las sanciones”. (Carvalho, 2014).

En definitiva, los sujetos que son el Estado y los tributarios (contribuyentes) deben tener reglas que normen la relación jurídica tributaria y para ello el Estado debe poseer herramientas que le permitan cumplir con la potestad tributaria, es decir si el tributario incumple en pagar los tributos debe imponérsele un castigo, que es la sanción.

“Es importante percibir que la estructura lógica de la regla dispositiva y de la regla sancionadora es condicional: si la conducta no fuera cumplida, entonces la consecuencia será la sanción. Esa estructura de la regla completa no puede ser confundida, sin embargo, con aquella que integra la propia compostura de la regla dispositiva y de la regla sancionadora, también condicional. En otras palabras, una regla que determina una conducta, por ejemplo, una regla tributaria, es esencialmente condicional: si se prestara un servicio, debe ser la obligación de pagar...”. (Carvalho, 2014)

“En lenguaje ordinario: si se prestara servicio, debe ser el deber de pagar el impuesto sobre servicios (regla dispositiva). Si no pagara el impuesto, debe ser la sanción jurídica (regla sancionadora)”. (Carvalho, 2014)

Por lo anterior, en el ámbito guatemalteco cuando se dan los hechos generadores de las obligaciones tributarias debe cumplirse con las mismas, de lo contrario el contribuyente viola la norma jurídica y por lo tanto comete infracción tributaria que produce la aplicación de la sanción correspondiente por parte de la Administración Tributaria.

3.1 Naturaleza jurídica

La naturaleza jurídica del régimen sancionador ha generado múltiples controversias para las diferentes posiciones o corrientes de Derecho, derivado que existen corrientes que afirman que las ramas encargadas de normar las sanciones tributarias, son: Derecho Tributario ó Derecho Administrativo ó Derecho Tributario Sancionador, entre otros.

El Derecho Tributario, y específicamente la subdivisión de Derecho Tributario Sancionador, se encarga de regular todo lo relacionado a las sanciones impuestas a los contribuyentes que violaron una norma jurídica tributaria, y por ende se les aplica el castigo de la sanción, llevando un debido proceso al cumplir todas las etapas del procedimiento administrativo tributario hasta llegar al Tribunal Administrativo que en Guatemala, dicha función esta delegada al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero –TRIBUTA-, siempre y cuando la violación a la norma, no constituya delito penal, ya que en este caso debe conocerlo el Tribunal en materia penal correspondiente.

La facultad sancionadora del Estado *ius puniendi*, esta delegada en la Superintendencia de Administración Tributaria conforme el artículo 3 numeral f) del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, (Congreso de la República de Guatemala, Ley Organica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998) que tiene dentro de sus funciones específicas sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.

3.1.1 Principios

Es por ello, que con las facultades conferidas en la legislación y con el uso de derecho tributario sancionador, la Administración Tributaria emite sanciones en materia tributaria administrativa, debiendo cumplir con los siguientes principios:

3.1.1.1 Principio de legalidad

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, así como determinar las bases de recaudación, entre las que se cita las infracciones y sanciones tributarias, (Constituyente, 1985).

Por lo anterior, todas las actuaciones delegadas al poder público entre ellas tipificar infracciones tributarias y consecuentemente sancionarlas, deben estar contenidas en las normas jurídicas.

3.1.1.2 Principio de tipicidad de las infracciones y de las sanciones administrativas

Las acciones u omisiones de los contribuyentes deben encuadrar en infracciones y sanciones legalmente establecidas en la norma jurídica, es decir que, para tipificar la conducta de un infractor, la misma debe cumplir los presupuestos establecidos en ley para luego ser sancionado.

Consecuentemente, si no se dan los elementos de la infracción tributaria, no puede ser considerada como tal y por ende no puede ser sancionado.

3.1.1.3 Principio de proporcionalidad de las sanciones

Este principio propone que conforme sea el daño ocasionado, en esa misma proporción debe imponerse la sanción; en ese sentido el contribuyente que causó mayor daño debe recibir mayor sanción, que el contribuyente que causó daño menor.

El castigo pecuniario de la sanción y el resarcimiento en concepto de intereses, debe estar proporcionalmente acorde a la omisión o acción incorrecta del infractor tributario.

3.1.1.4 Principio de irretroactividad

La ley rige a partir de su vigencia para el futuro, por consecuencia no tiene efecto retroactivo, es decir las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más

benignas, siempre que favorezcan al infractor conforme lo establecen los artículos 15 y 66 de la Constitución Política de la República de Guatemala (Constituyente, 1985) y del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991) respectivamente.

En síntesis, quiere decir que las normas relacionadas a las sanciones regirán para el futuro y cuando sean más benignas para los infractores tributarios, podrán regir también hacia el pasado.

3.1.1.5 Principio del non bis in ídem (doble sanción)

Conforme el artículo 90 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991), la Administración Tributaria nunca sancionara dos veces la misma infracción; es por ello que este principio evita la doble sanción al contribuyente y garantiza que la infracción se tramite únicamente por una vía, sea esta administrativa o penal, con la advertencia que si se tramita por la vía penal la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna.

3.1.1.6 Principio de igualdad

Bajo el precepto ya conocido, se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales; por medio de este principio se debe garantizar la igualdad entre los tributarios, esto conlleva que contribuyentes con acciones y omisiones idénticas debe ser sancionados de la misma manera, no debe existir diferencia en las sanciones con las mismas conductas.

3.1.1.7 Principio del debido proceso

Dentro del proceso administrativo tributario, debe cumplirse todas las etapas del proceso y observarse las garantías del contribuyente. Por ejemplo: nombrar, requerir, notificar, recepción de documentación, suscribir acta, citar al mecanismo de la resolución del conflicto tributario, notificar audiencia, etc; cada etapa lleva un orden lógico que no puede alterarse o violentarse por disposición arbitraria o por contener algún vicio; es por ello que este principio garantiza que las etapas deben cumplirse conforme la legislación vigente.

3.1.1.8 Principio de presunción de inocencia:

Todo presunto infractor goza del derecho de la presunción de inocencia, es decir es inocente hasta que no se demuestre lo contrario y para ello debe ser oído y vencido en las diferentes etapas del procedimiento administrativo tributario.

Asimismo, le asiste al presunto infractor, la prerrogativa de admitirle prueba en contrario en contra de la aparente infracción cometida, por lo tanto, se considera infractor tributario cuando la Administración Tributaria logre demostrar la violación a la norma jurídica tributaria por parte del contribuyente.

3.2 Sanciones

La sanción como se ha discutido a lo largo del desarrollo de esta investigación, es la consecuencia por violar o infringir una norma jurídica, para el objeto de este estudio, una norma tributaria, como se ha citado anteriormente es el castigo o consecuencia jurídica de infringir la norma.

Conforme artículos números 89, 91 y 92 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991), por omisión de pago de tributos las sanciones pueden ser: multa ó mora, según corresponda al impuesto y etapa, como se explica más adelante.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 90 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991), la Administración Tributaria en ningún caso sancionara dos veces la misma infracción, razón por la cual se sanciona con multa o con mora, no con ambas. Los intereses resarcitorios no están en la clasificación de sanción, conforme lo aclaran los artículos 89 y 92 del mismo cuerpo legal, Código Tributario.

3.3 Multa

“Todas las conductas previstas en los artículos que regulan las infracciones deben entenderse de manera limitativa, no enunciativa; es decir, si la conducta no se encuentra señalada expresamente en la disposición legislativa con que se pretende sancionar al

infractor, la autoridad no podrá aplicar multa alguna al no ubicarse la conducta en un supuesto específico de causación.” (Reina, 2018)

La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito, será sancionada con una multa equivalente al cien por ciento (100%) del importe del tributo; esto conforme lo establecen los artículos 88 y 89 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, cuando los contribuyentes no enteren dicho impuesto en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, serán sancionados con multa equivalente al cien por ciento (100%) del Impuesto al Valor Agregado conforme el artículo 91 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

En base al artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se prohíbe la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

Cuando se determinan ajustes y se encuentren los contribuyentes en etapa de Audiencia del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad procede la sanción por multa; en el caso del Impuesto al Valor Agregado (Régimen General) en todas las etapas procede la sanción por multa, a excepción de la etapa de Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario que procede la sanción por mora.

El Impuesto al Valor Agregado (Régimen General), por la compensación de débitos y créditos fiscales, se considera un impuesto indirecto, porque se entera a las cajas fiscales el débito fiscal cobrado a los consumidores finales menos los créditos fiscales pagados en las compras; por el contrario, en el Régimen de Pequeño Contribuyente paga directamente el 5% sobre los ingresos brutos mensuales, razón la cual cuando en etapas previas a la Audiencia, el IVA, Régimen General se sanciona con multa conforme artículo 91 del Código Tributario

(Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992) y el IVA, Régimen de Pequeño Contribuyente se sanciona con mora conforme artículo 92 del mismo cuerpo legal.

3.3.1 Mora

Incorre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho. En caso de mora aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso. La sanción por mora no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la Administración Tributaria, en los cuales se aplicará la sanción por omisión de pago de tributos establecida en el artículo 89 de este Código; esto descrito en el artículo 92 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

De lo anterior, para el Impuesto al Valor Agregado (Régimen de Pequeño Contribuyente), Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad aplica la mora únicamente en etapas previas a la audiencia y en el caso del Impuesto al Valor Agregado (Régimen General) aplica únicamente en la etapa de Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario.

La mora corresponde a multiplicar el factor 0.0005 x números de días por atraso que es equivalente a multiplicar el 18% anual (0.0005×360); de lo cual es importante indicar que la mora llegara el 100% al transcurrir 5.56 años ($100\% / 18\%$); a diferencia de la multa no establece un límite, por lo cual podría superar el 100% del impuesto omitido.

Cuadro No. 3: Tasa de Mora y Forma de calculo

Tasa de Mora		
Periodo de vigencia		Tasa
De	Al	%
16/08/1996	A la fecha	18.00 %
Fórmula para el Cálculo: (Impuesto * Tasa * Días Atrasado) / 360		

Fuente: www.sat.gob.gt

Dentro de los trabajos de investigación realizados relacionados con las sanciones citó “Infracciones y Sanciones Tributarias” en el cual indica: “El objetivo del siguiente trabajo es brindar información teórico – práctica sobre el marco regulatorio que rige sobre las sanciones de infracciones tributarias”; finalizado el trabajo se concluyó en: “Si bien una de las formas más efectivas para lograr una mayor recaudación y un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias, es sancionar la acción indebida o la omisión mediante una multa, clausura o restricción de la libertad, entre otras; la finalidad de este trabajo como responsabilidad social es concientizar, desde el lugar como asesores impositivos, a los contribuyentes a adquirir una conducta tributaria responsable induciendo al cumplimiento voluntario y espontaneo de los requerimientos de la legislación a fin de evitar las consecuencias del incumplimiento tributario.” (Jimena Beatriz Annibaldi, 2012).

3.4 Intereses resarcitorios:

El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la

Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior. Los intereses resarcitorios a favor del fisco se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo; esto conforme artículos 58 y 59 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

Derivado de lo anterior, se aclara que el régimen sancionatorio guatemalteco en materia tributaria lo aplica con exclusividad la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo cual aplica castigo pecuniario a los infractores tributarios, a través del cobro de la sanción por multa e intereses resarcitorios ó la sanción por mora e intereses resarcitorios, según la etapa en que se encuentre el cobro del adeudo tributario; es decir el cobro de intereses resarcitorios y una de las dos sanciones, sea esta multa o mora.

Cuadro No. 4: Tasas de intereses determinadas por la Junta Monetaria

Tasas de intereses		
Periodo de vigencia		Tasa
De	Al	%
16-07-2021	A la fecha	12.290%
16-01-2021	15-07-2021	12.400%
16-07-2020	15-01-2021	12.650%
16-01-2020	15-07-2020	12.720%
16-07-2019	15-01-2020	12.750%
16-01-2019	15-07-2019	12.860%
16-07-2018	15-01-2019	13.000%
16-01-2018	15-07-2018	13.040%
16-07-2017	15-01-2018	13.050%
17-01-2017	15-07-2017	13.080%

Fórmula para el Cálculo:
(Impuesto * Tasa * Días Atrasado) / 360

Fuente: www.sat.gob.gt

3.5 Medios de Extinción de la Obligación Tributaria

El artículo 35 del Código Tributario (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991), establece los medios de extinción de la obligación tributaria, siendo estas:

3.5.1 Pago:

Constituye el principal medio de extinción de la obligación tributaria, derivado que el contribuyente genera la Declaración de impuestos, por medio del portal de Declaraguate, seguidamente paga en cualquier banco autorizado del país.

Es el cumplimiento idóneo, común y más aceptado de la prestación que constituye el objeto de la Relación Jurídico Tributaria, constituyendo el mismo un crédito de suma líquida y exigible que el contribuyente paga al Estado. (Monterroso, Fundamentos Tributarios, 2009).

3.5.2 Compensación:

Este medio de extinción de la obligación tributaria, ocurre cuando el sujeto pasivo (contribuyente), reúne las calidades deudor y acreedor, en consecuencia, compensa los créditos líquidos y exigibles de la Administración Tributaria con los créditos líquidos y exigibles a favor del contribuyente.

3.5.3 Confusión:

Es cuando el sujeto activo (Estado), también reúne la calidad de sujeto pasivo y extingue la obligación por medio la confusión, derivado que es sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria, es decir es deudor y acreedor de la misma.

Ejemplo: el estado realiza la compra de un bien, reúne la calidad de sujeto pasivo (deudor) al tener la obligación de pagar el IVA, asimismo posee intrínsecamente la calidad de sujeto activo (acreedor).

3.5.4 Condonación o remisión:

Es el medio de extinción, que otorga la ley, para ello el Congreso de la República de Guatemala, debe emitir un decreto que otorgue el perdón al pago de los tributos de los contribuyentes.

3.5.5 Prescripción:

Conforme lo establecido en el artículo 47 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991); es el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años.

Asimismo, el artículo 48 del mismo cuerpo legal, establece que el plazo de prescripción se ampliara a 8 años, cuando el contribuyente no se haya registrado en la Administración Tributaria.

Transcurrido el plazo de cuatro u ocho años, según corresponda, la Administración Tributaria perdió el derecho de revisar, verificar, determinar obligaciones tributarias, imponer sanciones y cobrar intereses resarcitorios, siempre y cuando no ocurran actos que interrumpan la prescripción, establecidos en el artículo 50 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991), dentro de ellos, se citan algunos:

- Notificación de resolución que confirme ajustes, intereses, recargos y multas.
- Interposición por el contribuyente de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria.
- La solicitud de facilidades de pago por el contribuyente.
- La notificación a cualquiera de las partes de la acción judicial promovida por la Administración Tributaria; entre otros.

3.6 Medios de Extinción de la responsabilidad de sanciones tributarias:

La extinción es la finalización o cese del procedimiento para imponer las sanciones o continuar con las diligencias ya iniciadas.

Conforme el artículo 75 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991), las infracciones y sanciones tributarias se extinguen por los motivos siguientes:

3.6.1 Muerte del infractor.

Cuando fallece un infractor tributario, termina su responsabilidad, toda vez que la responsabilidad es personal e intransferible a familiares y herederos, por consiguiente, se extingue la responsabilidad del infractor de las leyes tributarias.

3.6.2 Exoneración o condonación:

La exoneración es una facultad constitucional del Presidente de la República de Guatemala, que otorga por medio de solicitud particular o por medio de acuerdos gubernativos para todos los contribuyentes.

La condonación la otorga el Congreso de la República de Guatemala, por medio de la emisión de una ley ordinaria.

3.6.3 Prescripción

Conforme lo establecido en el artículo 76 del Código Tributario, las infracciones y sanciones tributarias prescriben por el transcurso de cinco años, contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción, respectivamente.

Luego de 5 años de haber cometido una infracción el contribuyente es librado de dicha responsabilidad, en virtud que la potestad sancionadora del Estado está limitada a dicho plazo, y ya no puede ser ejecutada, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

3.6.4 En los demás casos contemplados en el Artículo 55 de este código.

En síntesis, del artículo 55 ya referido, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991) la Administración Tributaria podrá declarar incobrables las obligaciones tributarias en los siguientes casos:

- a) Cuando el monto de la deuda sea hasta de cinco mil quetzales y se hayan realizado diligencias para localizar al deudor, sus bienes o derechos para el pago de deuda, sin haber obtenido ningún efecto positivo.
- b) Cuando exceda de cinco mil quetzales, y existiere concurso de acreedores, cuando los deudores fallezcan, cuando la localización sea imposible, la incobrabilidad será declarada por el superintendente, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

CAPITULO IV

4 REBAJAS DEL REGIMEN SANCIONATORIO OTORGADAS EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA CONFORME CADA ETAPA

Las sanciones son las consecuencias o castigos por infringir la norma jurídica, por lo tanto, la potestad sancionadora es conferida a la Administración Tributaria, para ejercer coerción en los sujetos pasivos y que con ello propiciar que cumplan con las obligaciones tributarias, en los plazos legalmente establecidos.

Asimismo, el propósito de las rebajas a la sanciones tributarias e intereses resarcitorios, es incentivar la regularización de la situación fiscal de los infractores tributarios, por medio de la disminución de los recargos.

Es importante indicar que la legislación tributaria guatemalteca otorga conforme cada etapa, rebajas a la sanción por multa, mora e intereses resarcitorios, es por ello que es importante mencionar el estudio de la tesis doctoral siguiente:

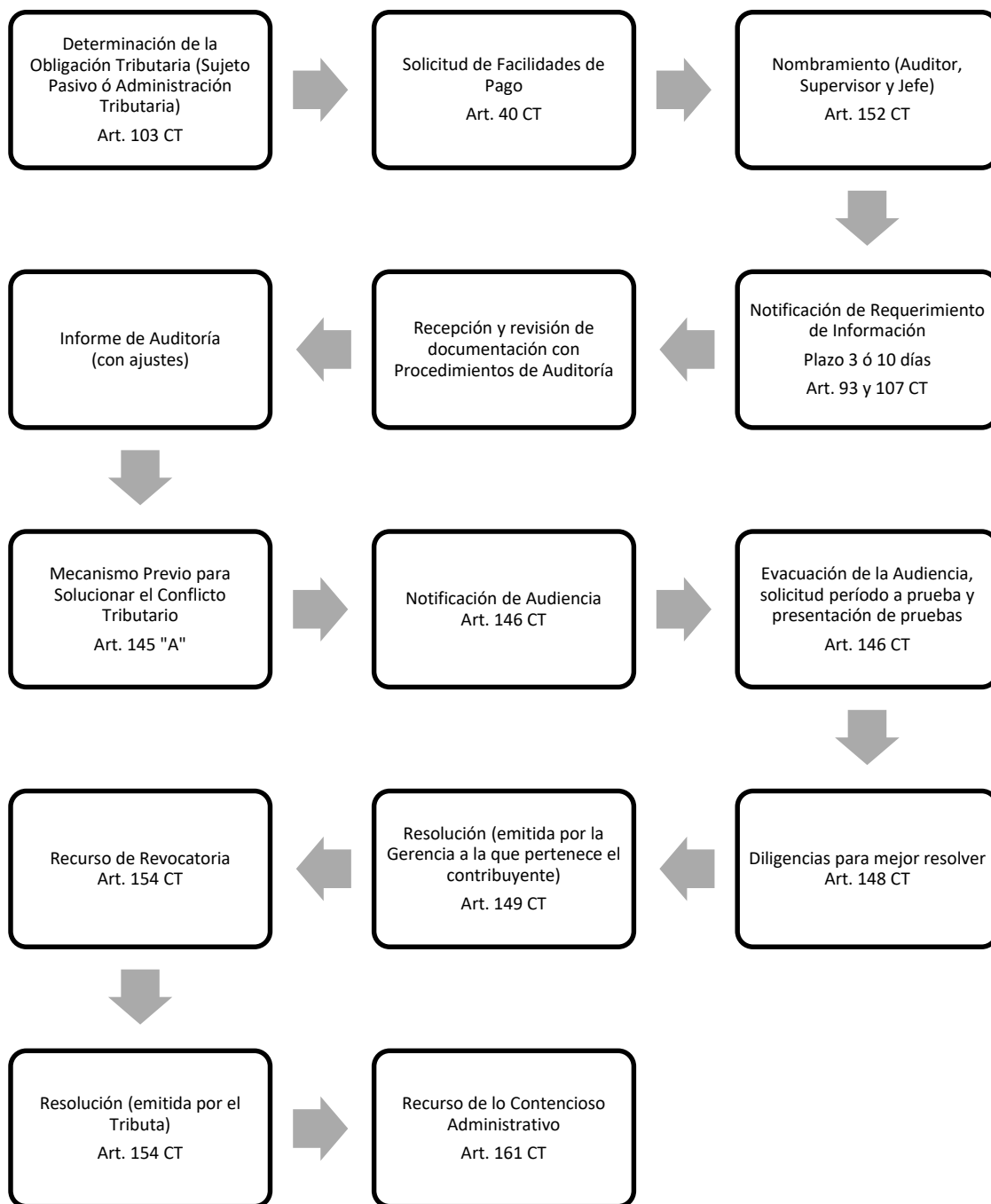
“La presente investigación tiene por objetar analizar la aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito del Derecho tributario sancionador ...”

“La graduación de las sanciones tributarias se produce tanto en la calificación de la infracción como en la graduación de la propia sanción, si bien se sanciona todo incumplimiento de la norma tributaria, aplicando cálculos aritméticos para determinar la culpabilidad del obligado tributario, lo que vulnera dicho principio y, por ende, el de proporcionalidad. El acuerdo o la conformidad del interesado al igual que sucede en las Haciendas forales, no se considera un criterio de graduación, sino un componente de la reducción de la respectiva sanción, junto con el pago y la no impugnación.”

“Los criterios de graduación de las sanciones tributarias... están dispersos en los diferentes artículos que tipifican infracciones tributarias. Todos los criterios de graduación, excepto la declaración espontánea del artículo... son incrementalistas. No hay atenuantes. El acuerdo o la conformidad del interesado no lo consideramos un criterio de graduación, sino un criterio de reducción.” (Sancho, 2017)

A continuación, se detalla el Procedimiento Administrativo Tributario:

Diagrama No. 1: Procedimiento Administrativo Tributario



Fuente: Código Tributario, elaboración propia.

A continuación, se detallan las etapas del procedimiento administrativo tributario:

4.1 Omisión o rectificación de declaraciones:

4.1.1 Omisión de declaraciones:

La falta de presentación de las declaraciones en el plazo legalmente establecido, provoca que el contribuyente se encuentre en estado omiso.

Así que, el contribuyente que hubiere omitido su declaración podrá presentarla, siempre que ésta se presente antes de ser notificado de la audiencia de conformidad con el artículo 106 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

Esta etapa comprende el periodo que inicia después de vencido el plazo para presentar la declaración del impuesto que se haya omitido o presentada esta, sea necesario rectificarla; y finaliza previo a ser notificado de la audiencia; por lo tanto, la determinación de la obligación tributaria la realiza el sujeto pasivo.

Cuadro No. 5: Condición y Beneficio Legal de Omisión de Declaraciones

Condición Legal	Beneficio Legal
Haber omitido la declaración de impuestos. Esta etapa inicia después de vencido el plazo para presentar la declaración del impuesto que se haya omitido y finaliza previo a ser notificado de la audiencia. La determinación de la obligación tributaria la realiza el sujeto pasivo.	En el IVA, Régimen General rebaja del 50% de la Multa y 50% de rebaja en los intereses resarcitorios. Y en el ISR e ISO rebaja del 85% de la mora y 50% de rebaja en los intereses resarcitorios.

Fuente: Elaboración propia.

4.1.2 Rectificación de declaraciones:

Las declaraciones presentadas por los contribuyentes podrán ser rectificadas o corregidas por ellos mismos, siempre que éstas se presenten antes de ser notificados de la audiencia de conformidad con el artículo 106 del Código Tributario. (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991)

Esta etapa comprende el periodo que inicia después de presentada la declaración y finaliza previo a ser notificado de la audiencia; por lo tanto, la determinación de la obligación tributaria la realiza el sujeto pasivo.

Cuadro No. 6: Condición y Beneficio Legal de Rectificación de Declaraciones

Condición Legal	Beneficio Legal
Haber presentado la declaración de impuestos, luego corregirla o rectificarla. Esta etapa inicia después de rectificar la declaración del impuesto y finaliza previo a ser notificado de la audiencia. La determinación de la obligación tributaria la realiza el sujeto pasivo.	En el IVA, Régimen General rebaja del 50% de la Multa y 50% de rebaja en los intereses resarcitorios. Y en el ISR e ISO rebaja del 85% de la mora y 50% de rebaja en los intereses resarcitorios.

Fuente: Elaboración propia.

4.1.2.1 Rebajas en la Omisión o Rectificación de Declaraciones

Cuando se presente la declaración extemporánea o la rectificación de la declaración donde resultare impuesto a pagar, gozará del cincuenta (50%) de la rebaja de los intereses (resarcitorios) y de la sanción por mora reducida en ochenta y cinco por ciento (85%).

En caso del Impuesto al Valor Agregado el pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, no se aplica la sanción por mora, sino la multa que se reducirá en un cincuenta por ciento (50%) conforme lo refiere el artículo 91 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

Caso hipotético de omisión de impuestos por valor Q.100,000.00, con plazo de pago extemporáneo de 1 año, para ilustrar el efecto de la rebaja en esta etapa:

Cuadro No. 7: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto al Valor Agregado Omitido, en etapa de Omisión o rectificación de declaraciones

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (Regimen General) OMITIDO Q.100,000.00						
ETAPAS		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
1	Omisión o rectificación de declaraciones (CT Art. 91)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-50%	-Q 50,000.00			-50%	-Q 6,430.00	-Q 56,430.00
		50%	Q 50,000.00			50%	Q 6,430.00	Q 56,430.00

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro No. 8: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, en etapa de Omisión o rectificación de declaraciones

		IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO DE SOLIDARIDAD OMITIDO DE Q.100,000.00						
ETAPAS		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
1	Omisión o rectificación de declaraciones (CT Art. 106)			100%	Q 18,250.00	100%	Q 12,860.00	Q 31,110.00
				-85%	-Q 15,512.50	-50%	-Q 6,430.00	-Q 21,942.50
				15%	Q 2,737.50	50%	Q 6,430.00	Q 9,167.50

Fuente: Elaboración propia.

4.2 Facilidades de pago

Conforme el artículo 40 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991) la Superintendencia de Administración Tributaria podrá otorgar a los contribuyentes las facilidades en el pago del impuesto, hasta por un máximo de dieciocho meses, siempre que así lo soliciten.

Esta etapa comprende, que el sujeto pasivo podrá solicitarlo a la Administración Tributaria, institución que podrá autorizarlo, según las siguientes circunstancias:

1. Solicitud realizada por el sujeto pasivo antes del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria y justifique las causas que impidan el cumplimiento normas de la obligación; en esta circunstancia la Administración Tributaria no sancionará con multa e intereses resarcitorios o mora e intereses resarcitorios en virtud que no se ha cometido infracción tributaria referente a la omisión de pago de tributos o mora derivado que no se ha violado ninguna norma tributaria.
2. Solicitud realizada por el sujeto pasivo, después de vencido el plazo para el pago de la obligación tributaria, pero antes de haber sido notificado de un requerimiento de información para auditoría.
3. Solicitud realizada por el sujeto pasivo, por adeudos tributarios que se cobren por la vía Económico Coactivo, en materia penal únicamente procederá con autorización de juez competente y no procederá rebaja alguna.

No se podrán suscribir convenios de pagos referentes a tributos retenidos, percibidos y del Impuesto al Valor Agregado.

4.2.2 Rebajas en las Facilidades de Pago:

Para efectos de esta investigación, analizaremos la etapa que comprende la solicitud realizada por el sujeto pasivo, después de vencido el plazo para el pago de la obligación tributaria y finaliza previo de haber sido notificado de un requerimiento de información para auditoría en esta circunstancia la Administración Tributaria sancionará con mora e intereses resarcitorios, la cual tendrá derecho al cincuenta por ciento (50%) de rebaja en intereses resarcitorios y de un ochenta y cinco por ciento (85%) de la sanción por mora. Los intereses

se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta la fecha de la suscripción del convenio.

Cuadro No. 9: Condición y Beneficio Legal de Facilidades de Pago

Condición Legal	Beneficio Legal
No tener recursos económicos para solventar la obligación tributaria. Esta etapa inicia con solicitud de facilidades de pago realizada antes del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria ó después de vencido el plazo para el pago de la obligación tributaria, pero antes de haber sido notificado de un requerimiento de información para auditoría tributaria. La determinación de la obligación tributaria la realiza el sujeto pasivo.	En el ISR e ISO aplica 0% de la mora y 0% en los intereses resarcitorios, si la solicitud es antes del vencimiento del plazo para el pago. Y si es posterior al vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria, aplica la rebaja del 85% de la mora y 50% de rebaja en los intereses resarcitorios. NOTA: no aplica para tributos retenidos, percibidos y del Impuesto al Valor Agregado.

Fuente: Elaboración propia.

Caso hipotético de omisión de impuestos por valor Q.100,000.00, con plazo de pago extemporáneo de 1 año, para ilustrar el efecto de la rebaja en esta etapa:

Cuadro No. 10: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, en etapa de Omisión o rectificación de declaraciones

		IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO DE SOLIDARIDAD OMITIDO DE Q.100,000.00						
		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
ETAPAS		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
2	Facilidades de pago (CT Art. 40)			100%	Q 18,250.00	100%	Q 12,860.00	Q 31,110.00
				-85%	-Q 15,512.50	-50%	-Q 6,430.00	-Q 21,942.50
				15%	Q 2,737.50	50%	Q 6,430.00	Q 9,167.50

Fuente: Elaboración propia.

4.3 Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario:

Según lo contenido en artículo 145 "A" del Código Tributario, la Administración Tributaria, luego de verificar las declaraciones, determinaciones, documentación de soporte y pago de impuestos, si se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de su obligación tributaria que no constituyan delitos o faltas penales, después de haberse presentado informe por parte de los auditores que efectuaron la revisión donde se establecen las inconsistencias que correspondan y previo a conceder audiencia, podrá citar al contribuyente o responsable para subsanar las mismas, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

Esta etapa comprende el periodo que inicia con el informe rendido por los auditores que practicaron la revisión o auditoría y previo a conceder audiencia, en el cual la Administración Tributaria cita al contribuyente y le presenta la determinación de la obligación tributaria producto de los procedimientos de auditoría y en caso de aceptación expresa total o parcial por el contribuyente de los ajustes y de la determinación efectuada por la Administración Tributaria, para dejar constancia de las actuaciones se suscribe acta administrativa; esta etapa finaliza en 5 días a partir de la suscripción del acta, previo a conceder audiencia.

Es de notar que esta determinación no la realiza el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino la Administración Tributaria.

4.3.1 Rebajas en el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario:

Las rebajas en esta etapa proceden con la suscripción del acta administrativa, donde se hace constar que el sujeto pasivo tuvo conocimiento de los resultados de la revisión o auditoría practicada por la Administración Tributaria y acepta total o parcialmente la determinación realizada, asimismo paga el impuesto que resulte y el pago de los intereses con una rebaja del cuarenta por ciento (40%) y la sanción por mora correspondiente, rebajada en un ochenta por ciento (80%) siempre y cuando realice el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de la suscripción del acta administrativa.

Cuadro No. 11 Condición y Beneficio Legal de Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario

Condición Legal	Beneficio Legal
Haber sido fiscalizado por la Administración Tributaria, asimismo la determinación de la obligación tributaria la realiza la Administración Tributaria. Esta etapa inicia con el informe rendido por los auditores, en el cual se cita al contribuyente y se le presenta la determinación de la obligación tributaria, asimismo se suscribe acta administrativa y finaliza en 5 días a partir de la suscripción del acta, previo a conceder audiencia.	En el IVA, régimen general, ISR e ISO aplica la rebaja del 80% de la mora y 40% de rebaja en los intereses resarcitorios.

Caso hipotético de omisión de impuestos por valor Q.100,000.00, con plazo de pago extemporáneo de 1 año, para ilustrar el efecto de la rebaja en esta etapa:

Cuadro No. 12: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto al Valor Agregado Omitido, en etapa de Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (Regimen General) OMITIDO Q.100,000.00						
ETAPAS		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
3	Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario (CT Art. 145 "A")			100%	Q 18,250.00	100%	Q 12,860.00	Q 31,110.00
				-80%	-Q 14,600.00	-40%	-Q 5,144.00	-Q 19,744.00
				20%	Q 3,650.00	60%	Q 7,716.00	Q 11,366.00

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro No. 13: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, en etapa de Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario

ETAPAS		IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO DE SOLIDARIDAD OMITIDO DE Q.100,000.00						
		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
3	Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario (CT Art. 145 "A")			100%	Q 18,250.00	100%	Q 12,860.00	Q 31,110.00
				-80%	-Q 14,600.00	-40%	-Q 5,144.00	-Q 19,744.00
				20%	Q 3,650.00	60%	Q 7,716.00	Q 11,366.00

Fuente: Elaboración propia.

4.4 Audiencia

Conforme al artículo 146 del Código Tributario, la Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago del contribuyente, si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o responsable, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991).

Esta etapa comprende el periodo que inicia cuando se notifica la audiencia y finaliza previo a ser notificado de la resolución de confirmación del adeudo tributario por parte de Gerencia correspondiente.

4.4.1 Rebajas en la Audiencia:

Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, se le aplicará una rebaja de setenta y cinco (75%) de las sanciones es decir de la multa, según artículo 146 del Código Tributario, (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991); en relación con los intereses resarcitorios no aplica rebaja alguna.

Caso hipotético de omisión de impuestos por valor Q.100,000.00, con plazo de pago extemporáneo de 1 año, para ilustrar el efecto de la rebaja en esta etapa:

Cuadro No. 14: Condición y Beneficio Legal de Audiencia

Condición Legal	Beneficio Legal
Haber sido fiscalizado por la Administración Tributaria, asimismo la determinación de la obligación tributaria la realiza la Administración Tributaria. Esta etapa inicia con la notificación de la audiencia y finaliza previo a ser notificado de la resolución de confirmación del adeudo tributario por parte de Gerencia correspondiente.	En el IVA, régimen general, ISR e ISO aplica la rebaja del 75% de la multa, únicamente.

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro No. 15: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto al Valor Agregado Omitido, en etapa de Audiencia

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (Regimen General) OMITIDO Q.100,000.00						
ETAPAS		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
4	Audiencia (CT Art. 146)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-75%	-Q 75,000.00			0%	Q -	-Q 75,000.00
		25%	Q 25,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 37,860.00

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro No. 16: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad omitido, en etapa de Audiencia

		IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO DE SOLIDARIDAD OMITIDO DE Q.100,000.00						
ETAPAS		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
4	Audiencia (CT Art. 146)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-75%	-Q 75,000.00			0%	Q -	-Q 75,000.00
		25%	Q 25,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 37,860.00

Fuente: Elaboración propia.

4.5 Resolución (emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente)

Vencido el plazo legal correspondiente para evacuar la audiencia de treinta (30) días y el período de prueba de treinta (30) días, la Gerencia donde se tramita el expediente administrativo deberá emitir resolución que confirma ó desvanece total ó parcialmente los ajustes determinados por los auditores tributarios, es por ello que esta etapa inicia cuando la Administración Tributaria notifica resolución y finaliza cuando el contribuyente acepta lo resuelto y no impugna mediante recurso de revocatoria ó renuncia a presentar este recurso ó presenta Recurso de Revocatoria.

4.5.1 Rebajas en la Resolución (emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente)

Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales la Administración Tributaria confirmó por medio de resolución, sin impugnarlos por medio de recurso de revocatoria o renuncia a éste, se le aplicará una rebaja de cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta, según artículo 146 del Código Tributario; (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991); en relación con los intereses resarcitorios no aplica rebaja alguna.

Cuadro No. 17: Condición y Beneficio Legal de Resolución emitida por Gerencia

Condición Legal	Beneficio Legal
Haber evacuado la audiencia, solicitado la apertura a prueba y aportado pruebas pertinentes. Esta etapa inicia cuando la Administración Tributaria notifica resolución y finaliza cuando el contribuyente acepta lo resuelto o interpone Recurso de Revocatoria.	En el IVA, régimen general, ISR e ISO aplica la rebaja del 50% de la multa, únicamente.

Fuente: Elaboración propia.

Caso hipotético de omisión de impuestos por valor Q.100,000.00, con plazo de pago extemporáneo de 1 año, para ilustrar el efecto de la rebaja en esta etapa:

Cuadro No. 18: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto al Valor Agregado Omitido, en etapa de Resolución emitida por la Gerencia.

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (Regimen General) OMITIDO Q.100,000.00						
ETAPAS		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
5	Resolución emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente (CT Art. 146)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-50%	-Q 50,000.00			0%	Q -	-Q 50,000.00
		50%	Q 50,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 62,860.00

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro No. 19: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad omitido, en etapa de Resolución emitida por la Gerencia.

		IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO DE SOLIDARIDAD OMITIDO DE Q.100,000.00						
ETAPAS		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
5	Resolución emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente (CT Art. 146)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-50%	-Q 50,000.00			0%	Q -	-Q 50,000.00
		50%	Q 50,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 62,860.00

Fuente: Elaboración propia.

4.6 RESOLUCIÓN (emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria -TRIBUTA-)

En caso el contribuyente interponga el recurso de revocatoria, conoce el expediente el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria -TRIBUTA- y deberá emitir resolución que confirma ó revoca total ó parcialmente los ajustes confirmados según Resolución de la Gerencia correspondiente. Esta etapa inicia cuando la Administración Tributaria notifica resolución del referido tribunal y finaliza

cuando el contribuyente opta por no impugnar por la vía de la Contencioso Administrativo o desiste de esta ó bien presenta Recurso de lo Contencioso Administrativo.

4.6.1 Rebajas de la Resolución (emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria -TRIBUTA-)

Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales la Administración Tributaria confirmó mediante resolución del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria -TRIBUTA-, y evita plantear recurso por la vía de la Contencioso Administrativo o desiste de esta, se le aplicará una rebaja del veinticinco por ciento (25%) de la multa impuesta, según artículo 146 del Código Tributario; (Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, 1991) en relación con los intereses resarcitorios no aplica rebaja alguna.

Cuadro No. 20: Condición y Beneficio Legal de Resolución emitida por TRIBUTA

Condición Legal	Beneficio Legal
El contribuyente presentó Recurso de Revocatoria. Esta etapa inicia cuando la Administración Tributaria notifica Resolución emitida por TRIBUTA y finaliza cuando el contribuyente opta por no impugnar por la vía de la Contencioso Administrativo ó desiste de esta ó bien presenta Recurso de lo Contencioso Administrativo.	En el IVA, régimen general, ISR e ISO aplica la rebaja del 25% de la multa, únicamente.

Fuente: Elaboración propia.

Caso hipotético de omisión de impuestos por valor Q.100,000.00, con plazo de pago extemporáneo de 1 año, para ilustrar el efecto de la rebaja en esta etapa:

Cuadro No. 21: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto al Valor Agregado omitido, en etapa de Resolución emitida por TRIBUTA.

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (Regimen General) OMITIDO Q.100,000.00						
ETAPAS		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
6	RESOLUCIÓN (emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria -TRIBUTA-) (CT Art. 146)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-25%	-Q 25,000.00			0%	Q -	-Q 25,000.00
		75%	Q 75,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 87,860.00

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro No. 22: Rebajas a la sanciones e intereses resarcitorios de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad omitido, en etapa de Resolución emitida por la Gerencia.

		IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO DE SOLIDARIDAD OMITIDO DE Q.100,000.00						
ETAPAS		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
6	RESOLUCIÓN (emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria -TRIBUTA-) (CT Art. 146)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-25%	-Q 25,000.00			0%	Q -	-Q 25,000.00
		75%	Q 75,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 87,860.00

Fuente: Elaboración propia.

4.7 Exoneración de multas y recargos por El Presidente de la República de Guatemala

Conforme lo establece el artículo 183 literal r) de la Constitución Política de la República de Guatemala, es función del Presidente de la Republica: Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo, (Constituyente, 1985).

Para gozar de la exoneración de multas y recargos, los contribuyentes deben efectuar solicitud ante el Presidente de la Republica, adjuntando lo siguiente:

- Memorial dirigido al Presidente que incluya nombre completo, dirección para recibir notificaciones, número telefónico, correo electrónico, número de identificación tributaria –NIT- y firma de la persona interesada o representante legal.
- Documento emitido e impreso por Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, en donde conste la cantidad de multas y/o recargos; y el o los impuestos de cuáles se genera.
- Cuando el interesado no puede utilizar en forma personal su solicitud, podrá auxiliarse de un abogado.
- Adjunto fotocopia del nombramiento como representante legal, cuando corresponda.
- Certificación jurídica, la cual puede obtener en el portal de Declaraguat mediante formulario 8401, o bien acudir a las oficinas de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-; para establecer como lo puede adquirir.

Por consiguiente, de la facultad conferida al Presidente de la Republica, puede tener los siguientes resultados:

1. Resuelve exonerar el 100% de multas y recargos.
2. Resuelve exonerar parcialmente las multas y recargos
3. Resuelve rechazar la solicitud planteada por el contribuyente.

Según lo establecido por el artículo 66 del Código Tributario, las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes; es decir que en Derecho Tributario Sancionador existe la excepción a la regla relacionado con la retroactividad de la ley.

Es importante resaltar, que la exoneración de multas y recargos (entiéndase mora e intereses resarcitorios), aplica a cualquiera de las etapas del proceso administrativo tributario.

Cuadro No. 23: Condición y Beneficio Legal de Exoneración de multas y recargos por Presidente de la República

Condición Legal	Beneficio Legal
Cualquier etapa del proceso administrativo tributario que no afecte resoluciones o sentencias firmes.	En el IVA (todos los regímenes), ISR e ISO aplica la rebaja hasta 100% de la multa, mora e intereses resarcitorios, según corresponda.

Fuente: Elaboración propia.

Es importante resaltar, que el Presidente de la República de Guatemala, puede otorgar la exoneración de las multas y recargos de manera específica, según solicitudes recibidas o por medio Acuerdos Gubernativos para que sea de aplicación general por tiempo plenamente definido.

Durante los últimos años, se han publicado Acuerdos Gubernativos que amerita mencionar los siguientes:

1. Acuerdo Gubernativo número 82-2017

Durante el gobierno del Presidente Jimmy Morales Cabrera, se publicó el acuerdo gubernativo número 82-2017.

Fecha de publicación: viernes 5 de mayo de 2017.

Vigencia: 15 días calendarios posteriores a su publicación.

Períodos aplicables: terminados antes del 1 de enero de 2017.

Cuadro No. 24: Condición y Beneficio Legal Acuerdo Gubernativo número 82-2017

Condición Legal	Beneficio Legal
Pagar el 100% del impuesto adeudado	Rebajas de la multa, mora e intereses resarcitorios, según mes de vigencia
Primer mes de vigencia	100% de la multa, mora e intereses resarcitorios, según corresponda.
Segundo mes de vigencia	95% de la multa, mora e intereses resarcitorios, según corresponda.
Tercer mes de vigencia	90% de la multa, mora e intereses resarcitorios, según corresponda.

Fuente: Elaboración propia.

1. Acuerdo Gubernativo número 167-2014

En el gobierno presidido por Otto Fernando Pérez Molina, se publicó el acuerdo gubernativo número 167-2014.

Fecha de publicación: viernes 22 de mayo de 2014.

Vigencia: 15 días posteriores a su publicación.

Períodos aplicables: terminados antes del 1 de enero de 2012.

Cuadro No. 25: Condición y Beneficio Legal Acuerdo Gubernativo número 167-2014

Condición Legal	Beneficio Legal
Pagar el 100% del impuesto adeudado	Rebajas de la multa, mora e intereses resarcitorios, según mes de vigencia
Primer mes de vigencia	100% de la multa, mora e intereses resarcitorios, según corresponda.
Segundo mes de vigencia	95% de la multa, mora e intereses resarcitorios, según corresponda.
Tercer mes de vigencia	90% de la multa, mora e intereses resarcitorios, según corresponda.

Fuente: Elaboración propia.

2. Acuerdo Gubernativo número 257-2013

En el gobierno presidido por Otto Fernando Pérez Molina, se publicó el acuerdo gubernativo número 257-2013.

Fecha de publicación: viernes 28 de junio de 2013.

Vigencia: el día de su publicación.

Períodos aplicables: terminados antes del 1 de enero de 2012.

Cuadro No. 26: Condición y Beneficio Legal Acuerdo Gubernativo número 167-2014

Condición Legal	Beneficio Legal
Pagar el 100% del impuesto adeudado	Rebajas de la multa, mora e intereses resarcitorios, según mes de vigencia
Primer y segundo mes de vigencia	95% de la multa, mora e intereses resarcitorios, según corresponda.
Tercer mes de vigencia	90% de la multa, mora e intereses resarcitorios, según corresponda.

Fuente: Elaboración propia.

Las exoneraciones de multas y recargos de impuestos autorizadas por el Presidente de la República de Guatemala forman parte de los gastos tributarios del país, es decir que son ingresos dejados de percibir por el Estado de Guatemala.

Así también encontramos, opiniones divididas respecto a este tema, algunos opinan que la exoneración de multas y recargos, es un incentivo para la regularización tributaria y esto propicia un aumento en la recaudación tributaria. Otros analistas en materia tributaria opinan, que estas acciones gubernamentales de exoneración de multas y recargos, desmotivan a los contribuyentes responsables y cumplidos, por lo tanto, afecta la moral tributaria del país.

Es importante, aclarar que el objeto de la presente investigación es analizar las rebajas a las sanciones e intereses resarcitorios en cada etapa del procedimiento administrativo tributario, otorgadas por el Código Tributario y establecer cuál es la etapa más conveniente para regularizar la situación tributaria de los contribuyentes, derivado que pagara menores recargos.

Por lo anterior, la exoneración otorgada por el Presidente de la República, es extraordinaria, facultativa, de aplicación en cualquiera de las etapas del procedimiento administrativo tributario e impredecible, porque puede otorgarse la exoneración de hasta el 100% de multas y recargos; en ese orden de ideas, puede ser la etapa más conveniente para el contribuyente siempre y cuando se otorgue el 100% de exoneración; por lo tanto se aclara que es un recurso que puede ser utilizado por los contribuyentes, sin embargo no entrara en análisis de las etapas más convenientes, por lo impredecible, facultativo y extraordinario que es la exoneración otorgada por el Presidente de la República.

CAPITULO V

5 RESULTADOS

5.1 Análisis de caso

En el capítulo anterior, se analizaron las rebajas del Régimen Sancionatorio, otorgadas en legislación tributaria de forma específica, sin embargo, es necesario analizar de manera integral el impacto de las rebajas en las sanciones de multa ó mora y los intereses resarcitorios en las etapas de:

- Omisión o rectificación de declaraciones,
- Facilidades de Pago, Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario,
- Audiencia,
- Resolución (emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente) y
- Resolución (emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria -TRIBUTA-).

Por consiguiente, se planteó un caso hipotético de Impuestos Omitidos en Impuesto al Valor Agregado, Régimen General, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, cada impuesto de Q.100,000.00 con plazo extemporáneo de pago de 1 año, según se detalla a continuación:

Cuadro No. 27: Rebajas de sanciones e intereses resarcitorios del Impuesto al Valor Agregado, según cada etapa.

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (Regimen General) OMITIDO Q.100,000.00						
ETAPAS		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
1	Omisión o rectificación de declaraciones (CT Art. 91)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-50%	-Q 50,000.00			-50%	-Q 6,430.00	-Q 56,430.00
		50%	Q 50,000.00			50%	Q 6,430.00	Q 56,430.00
2	Facilidades de pago (CT Art. 40)	No Aplica (CT Art. 40)						
3	Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario (CT Art. 145 "A")			100%	Q 18,250.00	100%	Q 12,860.00	Q 31,110.00
				-80%	-Q 14,600.00	-40%	-Q 5,144.00	-Q 19,744.00
				20%	Q 3,650.00	60%	Q 7,716.00	Q 11,366.00
4	Audiencia (CT Art. 146)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-75%	-Q 75,000.00			0%	Q -	-Q 75,000.00
		25%	Q 25,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 37,860.00
5	Resolución emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente (CT Art. 146)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-50%	-Q 50,000.00			0%	Q -	-Q 50,000.00
		50%	Q 50,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 62,860.00
6	RESOLUCIÓN (emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria -TRIBUTA-) (CT Art. 146)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-25%	-Q 25,000.00			0%	Q -	-Q 25,000.00
		75%	Q 75,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 87,860.00

Fuente: Elaboración propia.

En el presente caso, aplicable al Impuesto al Valor Agregado (Régimen General) se ilustra las Etapas con las sanciones e intereses resarcitorios, en las que se puede identificar a las etapas más atractivas desde el punto de vista económico, para regularizar la situación tributaria relacionada el impuesto en mención, siendo esta la etapa del Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario, seguida de la Etapa de Audiencia, la cual analizaremos detenidamente, a continuación:

- a) Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario: esta es la mejor etapa para regularizar la situación tributaria, por la siguiente razón: a) la sanción por mora que corresponde aproximadamente al 18.25% anual del impuesto omitido,

es más benigna que la sanción por multa que corresponde al 100% del impuesto omitido, razón por la cual es la etapa más atractiva económicamente, adicionalmente la mora contiene una rebaja del 80%; b) los intereses resarcitorios, en esta etapa tienen la rebaja del 40%.

El contribuyente puede regularizar su situación tributaria en esta etapa, siempre y cuando sea auditado por la Administración Tributaria y le sea otorgada esta medida, derivado que es algo facultativo de la misma Administración Tributaria.

- b) Audiencia: esta es la segunda mejor etapa para regularizar la situación tributaria, por la siguiente razón: a) la rebaja del 75% de la sanción por multa, corresponde a la mayor rebaja otorgada a dicha sanción, es por ello que es la segunda mejor etapa para regularizar el Impuesto al Valor Agregado; b) los intereses resarcitorios, en esta etapa no tienen rebaja alguna.

De igual manera que la etapa anteriormente indicada, el contribuyente puede estar en esta etapa, siempre y cuando sea auditado por la Administración Tributaria y que la misma, no determine indicios de la comisión de delitos, sin trámite alguno le será otorgada la Audiencia correspondiente.

Por lo anterior, es importante hacer mención que la sanción por multa que le corresponde al Impuesto al Valor Agregado (Régimen General), es más severa que la aplicable a los impuestos directos (Impuesto Sobre la Renta, entre otros), derivado que el IVA régimen general es un impuesto indirecto y por lo tanto el contribuyente lo cobra y lo debe enterar a las cajas fiscales, por lo tanto el castigo es mayor; sin embargo cuando ya fue fiscalizado le otorgan beneficios un poco más benignos para regularizar su situación tributaria.

Cuadro No. 28: Rebajas de sanciones e intereses resarcitorios del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, según cada etapa.

		IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO DE SOLIDARIDAD OMITIDO DE Q.100,000.00						
		Sanción: MULTA		Sanción: MORA		Intereses Resarcitorios		TOTAL
ETAPAS		%	100% del IVA (CT Art. 91)	%	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	%	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	
1	Omisión o rectificación de declaraciones (CT Art. 106)			100%	Q 18,250.00	100%	Q 12,860.00	Q 31,110.00
				-85%	-Q 15,512.50	-50%	-Q 6,430.00	-Q 21,942.50
				15%	Q 2,737.50	50%	Q 6,430.00	Q 9,167.50
2	Facilidades de pago (CT Art. 40)			100%	Q 18,250.00	100%	Q 12,860.00	Q 31,110.00
				-85%	-Q 15,512.50	-50%	-Q 6,430.00	-Q 21,942.50
				15%	Q 2,737.50	50%	Q 6,430.00	Q 9,167.50
3	Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario (CT Art. 145 "A")			100%	Q 18,250.00	100%	Q 12,860.00	Q 31,110.00
				-80%	-Q 14,600.00	-40%	-Q 5,144.00	-Q 19,744.00
				20%	Q 3,650.00	60%	Q 7,716.00	Q 11,366.00
4	Audiencia (CT Art. 146)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-75%	-Q 75,000.00			0%	Q -	-Q 75,000.00
		25%	Q 25,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 37,860.00
5	Resolución emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente (CT Art. 146)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-50%	-Q 50,000.00			0%	Q -	-Q 50,000.00
		50%	Q 50,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 62,860.00
6	RESOLUCIÓN (emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria -TRIBUTA-) (CT Art. 146)	100%	Q 100,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 112,860.00
		-25%	-Q 25,000.00			0%	Q -	-Q 25,000.00
		75%	Q 75,000.00			100%	Q 12,860.00	Q 87,860.00

Fuente: Elaboración propia.

En el presente ejemplo, aplicable al Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, se ilustró que las etapas: Omisión o rectificación de las declaraciones y facilidades de pago, son las más convenientes en virtud que contienen las sanciones e intereses resarcitorios más atractivas desde el punto de vista económico para regularizar la situación tributaria relacionada con dichos impuestos.

En este caso, es importante acotar que conforme avanza el contribuyente en las etapas descritas, las rebajas a las sanciones (multa ó mora) e intereses resarcitorios son cada vez menores, es decir que es propicio regularizar la situación tributaria en las primeras etapas, derivado que conforme avanza el procedimiento administrativo tributario, representa un costo procesal administrativo para el Estado de Guatemala.

5.2 Análisis de la información pública:

El 18 de marzo de 2021, se solicitó Información Pública a la Superintendencia de Administración Tributaria, relacionada con contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Occidente y que estén afiliados al Impuesto al Valor Agregado (Régimen General), Impuesto Sobre Renta (Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas) e Impuesto de Solidaridad del período comprendido del **01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018**, según se describe a continuación:

1. Número de contribuyentes que tengan pendientes regularizar su situación tributaria en la Gerencia Regional Occidente
 - a. Por omisos
 - b. Por inconsistencias.
2. Número de contribuyentes, que regularizaron su situación tributaria en las siguientes etapas:
 - a. Rectificación de declaraciones o presentación extemporánea de declaraciones.
 - b. Facilidades de pago ó convenio de pago.
 - c. Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.
 - d. Audiencia.
 - e. Resolución emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente.
 - f. Resolución emitida por TRIBUTA

Como resultado, la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de Resolución No. **R-SAT-IAJ-DC-UIP-735-2021** del 30 de marzo de dos mil veintiuno, proporcionó la siguiente información:

Número de contribuyentes que tengan pendientes regularizar su situación tributaria en la Gerencia Regional Occidente:

Por omisos	2,927
Por inconsistencias	<u>6,098</u>
Total de contribuyentes	9,025

Número de contribuyentes, que regularizaron su situación tributaria en las siguientes etapas:

Rectificación de declaraciones o presentación extemporánea de declaraciones	6,994
Facilidades de pago ó convenio de pago	39
Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario	9
Audiencia	66
Resolución emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente	33
Resolución emitida por TRIBUTA	<u>NPI</u> *
Total de contribuyentes	7,141

*NPI = No proporcionaron información.

Como resultado de la información, se determinó que 7,141 contribuyentes regularizaron su situación tributaria en la Gerencia Regional Occidente, de lo cual cabe resaltar que 6,994 contribuyentes, eligieron la etapa de Rectificación de declaraciones o presentación extemporánea de declaraciones, es decir el 98% de contribuyentes que regularización su situación tributaria, lo hicieron en la primera etapa.

En consecuencia, los contribuyentes eligieron la etapa de Rectificación de declaraciones o presentación extemporánea de declaraciones, porque es en primera instancia la etapa más inmediata para que los contribuyentes efectúen su regularización tributaria y es la etapa que en la mayoría de los casos, los contribuyentes erogan menos costos de asesoría u honorarios de un profesional o consultor tributario, derivado que son ellos mismos (contribuyentes) que determinan la obligación tributaria.

5.3 Análisis de las boletas de encuestas:

Con el propósito de dar respuesta a la siguiente interrogante: ¿Conocen los asesores tributarios la etapa que ofrece mayores rebajas a las sanciones e intereses resarcitorios?

Se solicitó a profesionales en materia tributaria, llenar las boletas de encuestas, donde se obtuvieron los siguientes resultados:

Cuadro No. 29: Porcentajes de rebajas de sanciones e intereses resarcitorios, según cada etapa.

Descripción	%
La mayoría de respuestas, son correctas	87.50%
La mayoría de respuestas, son incorrectas	12.50%
Total	100.00%

Fuente: Boletas de encuesta.

Comentario: La mayoría de profesionales respondieron correctamente a los porcentajes de rebajas otorgados por el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, en sus diferentes etapas; por consiguiente, poseen los asesores el conocimiento técnico y legal respecto a las rebajas otorgadas en la norma legal.

Cuadro No. 30: Etapa para regularizar el Impuesto al Valor Agregado.

Descripción	%
Rectificación de declaraciones	18.75%
Mecanismo previo para solucionar conflicto tributario	56.25%
No contestó	25.00%
Total	100.00%

Fuente: Boletas de encuesta.

Cuadro No. 31: Porque recomienda la etapa.

Descripción	%
Ofrece mayores rebajas	68.75%
Por la facilidad	25.00%
No contestó	6.25%
Total	100.00%

Fuente: Boletas de encuesta.

Comentario: Los asesores tributarios en un **56.25%** indicaron que recomiendan la etapa del Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario, lo cual coincide con el análisis realizado en el presente trabajo de investigación, en donde se determina que es la etapa con sanciones más benignas para el contribuyente.

Cuadro No. 32: Etapa para regularizar el Impuesto Sobre la Renta.

Descripción	%
Rectificación de declaraciones	56.25%
Facilidades de Pago	6.25%
Mecanismo previo para solucionar conflicto tributario	12.50%
No contestó	25.00%
Total	100.00%

Fuente: Boletas de encuesta.

Cuadro No. 33: Porque recomienda la etapa.

Descripción	%
Ofrece mayores rebajas	75.00%
Por la facilidad	18.75%
No contestó	6.25%
Total	100.00%

Fuente: Boletas de encuesta.

Comentario: Los asesores tributarios en un **56.25%** indicaron que recomiendan la etapa de Rectificación de declaraciones, lo cual coincide con el análisis realizado en el presente trabajo de investigación, en donde se determina que las etapas de Omisión y Rectificación de las Declaraciones son las etapas más convenientes para los contribuyentes, por la característica que tiene este impuesto, al ser impuesto indirecto; contiene sanciones más benignas en las primeras etapas.

Cuadro No. 34: Etapa para regularizar el Impuesto de Solidaridad

Descripción	%
Rectificación de declaraciones	43.75%
Facilidades de Pago	12.50%
Mecanismo previo para solucionar conflicto tributario	6.25%
No contestó	37.50%
Total	100.00%

Fuente: Boletas de encuesta.

Cuadro No. 35: Porque recomienda la etapa.

Descripción	%
Ofrece mayores rebajas	62.50%
Por la facilidad	25.00%
No contestó	12.50%
Total	100.00%

Fuente: Boletas de encuesta.

Comentario: Los asesores tributarios en un **43.75%** indicaron que recomiendan la etapa de Rectificación de declaraciones, lo cual coincide con el análisis realizado en el presente trabajo de investigación, en donde se determina que las etapas de Omisión y Rectificación de las Declaraciones son las etapas más convenientes para los contribuyentes.

Cuadro No. 36: Efecto de las regularizaciones tributarias para el sistema tributario

Descripción	%
Aumento a la recaudación tributaria	68.75%
Disminución de la moral tributaria	18.75%
Otra	12.50%
Total	100.00%

Fuente: Boletas de encuesta.

Comentario: Los asesores tributarios en un **68.75%** indicaron que el efecto de las regularizaciones tributarias para el sistema tributario, representa un aumento en la recaudación tributaria.

5.4 Análisis del impacto de las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios en la regularización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes

“Hoy en día existe un consenso generalizado de que el objetivo estratégico básico de una Administración Tributaria (AT) moderna es elevar los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes mediante dos líneas principales de actuación: dando facilidades a los que quieren cumplir y realizando una lucha radical contra el fraude” (Collosa, 2017); es por ello que la Superintendencia de Administración Tributaria debe propiciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes mediante la facilitación de registro, control y recaudación de impuestos.

La omisión o rectificación de declaraciones y facilidades de pago, son las dos etapas del procedimiento administrativo tributario que constituyen la regularización de la situación tributaria de los contribuyentes, permitiendo el cálculo de las obligaciones tributarias por los propios contribuyentes y facilitando así, su cumplimiento voluntario extraordinario; en tanto las etapas de mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, audiencia, resolución emitida por la gerencia y resolución emitida por TRIBUTA, imponen el cumplimiento

forzado de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, a través de la fiscalización y determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria.

Derivado de la consulta realizada a la Superintendencia de Administración Tributaria, se estableció que 7,141 contribuyentes regularizaron su situación tributaria en la Gerencia Regional Occidente, de los cuales 6,994 contribuyentes, eligieron la etapa de Rectificación de declaraciones o presentación extemporánea de declaraciones, equivalente al 98% de contribuyentes regularizados, asimismo 9 contribuyentes eligieron la etapa correspondiente al Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.

Considerando el análisis de caso realizado en el presente capítulo, la etapa más conveniente para regularizar el Impuesto al Valor Agregado, es el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, sin embargo, al efectuar la consulta a la Administración Tributaria, se estableció que 9 contribuyentes eligieron esta etapa, de un total de 7,141.

El 56.25% de asesores tributarios encuestados, recomiendan la etapa del Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario, para regularizar la situación tributaria del Impuesto al Valor Agregado, régimen general, porque ofrece mayores rebajas.

La etapa más conveniente para regularizar el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto de Solidaridad, según el análisis de caso, es la etapa de rectificación de declaraciones, en virtud que es donde el contribuyente debe pagar la menor cantidad de mora e intereses resarcitorios; así también es la etapa con mayor facilidad de cumplimiento, derivado que el contribuyente determina la obligación tributaria y no necesita ser fiscalizado para regularizar su situación tributaria, en dicha etapa. Al realizar consulta de información pública a la Administración Tributaria, se estableció que el 98% de contribuyentes regularizaron su situación tributaria en dicha etapa.

El 56.25% y 43.75% de asesores tributarios encuestados recomiendan la etapa de rectificación de declaraciones, para regularizar la situación tributaria relacionada con el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, respectivamente; porque ofrece mayores rebajas.

La etapa más conveniente para regularizar el Impuesto al Valor Agregado, es el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, sin embargo, se estableció que únicamente 9 de 7,141 contribuyentes, eligieron esta etapa; esto se debe que para optar a estar etapa, los contribuyentes deben ser fiscalizados y la Administración Tributaria podrá otorgarles dicho mecanismo para regularizar su situación tributaria, por lo tanto dicha etapa no es inmediata, ni de fácil acceso para el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, derivado que es un procedimiento facultativo por parte de la Administración Tributaria y regularmente implica para el contribuyente el pago de honorarios en concepto de asesoría tributaria.

Por lo anterior, se determinó que las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios impactan en la regularización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, derivado que ofrece mayores beneficios para los contribuyentes al pagar sanciones e intereses resarcitorios más bajos o de menor cuantía; siempre y cuando permitan al contribuyente su fácil cumplimiento voluntario de regularización, como es el caso de los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad.

CONCLUSIONES

1. Las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios impactan en la regularización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes en la Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria, derivado que a mayores rebajas se obtengan en sanciones e intereses resarcitorios, mayor será la motivación para regularizar la situación tributaria, considerando que se den las condiciones de fácil cumplimiento voluntario de regularización y economía para los contribuyentes.

2. En relación a la regularización del Impuesto al Valor Agregado (Régimen General), la etapa más conveniente para regularizarlo, es por medio del Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario derivado que es la única etapa donde no se multa con el 100% del impuesto omitido al contribuyente, sino se sanciona con mora equivalente al 18.25% anual aproximadamente, del impuesto omitido, así también a los intereses resarcitorios les aplica la rebaja del 40%. Seguidamente, se analizó que la segunda etapa más conveniente es la Audiencia, porque le aplica el 75% de rebajas en multa y el cobro de intereses resarcitorios. Por consiguiente, en su orden seguirán las siguientes etapas: Omisión o Rectificación de Declaraciones, Resolución emitida por Gerencia a la que pertenece el contribuyente y Resolución emitida por TRIBUTA, respectivamente.

3. En la regularización del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, la etapa más conveniente es la Omisión ó Rectificación de Declaraciones, en virtud que le aplica la rebaja del 85% en Mora y la rebaja del 50% en Intereses Resarcitorios, seguidamente la etapa de Facilidades de Pago, que ofrece los mismos beneficios, aplicable a los contribuyentes que justifiquen porque no cumplieron con la obligación tributaria, entre los motivos más recurrentes destaca la falta de liquidez. Posteriormente las siguientes etapas en su orden, son: Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, Audiencia, Resolución emitida por Gerencia a la que pertenece el contribuyente y Resolución emitida por TRIBUTA, respectivamente.

4. La mayor parte de los asesores tributarios encuestados conocen las diferentes etapas de regularización, así también, recomiendan principalmente regularizar la situación tributaria de los contribuyentes relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado (Régimen General), en la etapa de Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario, derivado que esta etapa tiene los recargos más bajos en mora e intereses resarcitorios; así también, con relación al Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad recomiendan la etapa de Rectificación de Declaraciones que es la etapa con mayores rebajas en mora e intereses resarcitorios.

RECOMENDACIONES

1. Realizar campañas publicitarias, por parte de la Administración Tributaria, donde comunique de las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios en cada etapa de regularización, para que los contribuyentes de la Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria, puedan elegir la mejor opción para regularizar las obligaciones tributarias.

2. Incorporar una calculadora tributaria en el portal web de la Superintendencia de Administración Tributaria, que realice los cálculos de las sanciones e intereses resarcitorios conforme las etapas de regularización correspondiente, según el tipo de impuesto, período impositivo o de imposición, monto del impuesto y permitir así a los contribuyentes, visualizar los valores de los recargos según lo indica la ley.

3. Que la Administración Tributaria realice jornadas de capacitación al personal de las Intendencias de Recaudación, Atención al Contribuyente, Fiscalización y Asuntos Jurídicos, para que puedan orientar a los contribuyentes sobre las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios en las diferentes etapas en que se encuentren los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

- Carvalho, C. (2014). *Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal Libro Homenaje al Profesor Rubén Sanabria Ortiz (Dirección Michael Zavaleta Alvarez)*. Lima, Perú: Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.
- CIAT. (MAYO de 2015). *Banco Interamericano de Desarrollo -BID-*. Obtenido de <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Modelo-de-C%C3%B3digo-Tributario-del-CIAT-Un-enfoque-basado-en-la-experiencia-iberoamericana.pdf>
- Collosa, A. (8 de Mayo de 2017). *www.ciat.org*. Obtenido de <https://www.ciat.org/administraciones-tributarias-y-la-estrategia-del-cumplimiento-voluntario/>
- Congreso de la República de Guatemala, G. (25 de Marzo de 1991). Código Tributario. *Código Tributario, Decreto 6-91*. Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala, G. (07 de Mayo de 1992). Ley del Impuesto al Valor Agregado. *Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92*. Guatemala, Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala, G. (12 de Enero de 1998). Ley Organica de la Superintendencia de Administración Tributaria. *Ley Organica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98*. Guatemala, Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala, G. (21 de Noviembre de 2008). Ley del Impuesto de Solidaridad. *Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008*. Guatemala, Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala, G. (09 de Abril de 2012). Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012. Guatemala, Guatemala, Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala, G. (29 de Noviembre de 2016). Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal Dos Mil Diecisiete. *Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal Dos Mil Diecisiete, Decreto Número 50-2016*. Guatemala, Guatemala, Guatemala.
- Constituyente, A. N. (31 de Mayo de 1985). Constitución Política de la República de Guatemala. *Constitución Política de la República de Guatemala*. Guatemala, Guatemala, Guatemala.
- Crespo, B. B. (2005). *El delito tributario elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*. Quito: Ediciones Abya-Yala.
- Domínguez, M. C. (1965). Los sujetos de la obligación tributaria. *Revista de Administración Pública*, 105.

- Fernandez de Soto Blass, M. (2007). *Teoría y práctica: tributos españoles*. Dykinson.
- International, T. (2019). *Transpareny International*. Obtenido de <https://www.transparency.org/en/countries/guatemala>
- Jano, M. J. (s.f.). *dialnet.unirioja.es*. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/116379.pdf>
- Jimena Beatriz Annibaldi, I. M. (2012). *Biblioteca Digital / UNCUIYO*. Obtenido de http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/4832/annibaldi-infraccionesysancionestributarias.pdf
- Marín, L. F. (2014). *Derecho Fiscal*. México: Grupo Editorial Patria, S.A. de C.V.
- Medina, A. (04 de Noviembre de 2019). *www.prensalibre.com*. Obtenido de Análisis: Cuál es el principal problema fiscal de Guatemala: <https://www.prensalibre.com/economia/analisis-cual-es-el-principal-problema-fiscal-de-guatemala/>
- Monterroso, G. (2009). *Fundamentos Tributarios*. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A.
- Monterroso, G. (Julio 2009). *Fundamentos Tributarios*. Guatemala, C.A.: Comunicación Gráfica G&A.
- Pignatelli, J. M.-C. (2014). *Derecho financiero y tributario I*. Madrid: Editorial Reus, S.A.
- Reina, C. J. (2018). *Derecho financiero*. Mexico: IURE editores, S.A. de C.V.
- Sancho, C. D. (2017). *eprints.ucm.es*. Obtenido de <https://eprints.ucm.es/43253/1/T38912.pdf>
- Tributaria, S. d. (11 de Diciembre de 2020). *www.sat.gob.gt*. Obtenido de [www.sat.gob.gt](https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/#1506903647072-b0b5ebcd-fec4): <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/#1506903647072-b0b5ebcd-fec4>

6 ANEXOS:

6.1 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

NOMBRE DE LA INVESTIGACIÓN:

“LAS REBAJAS DE LAS SANCIONES E INTERESES RESARCITORIOS Y SU IMPACTO EN LA REGULARIZACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS CONTRIBUYENTES”.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Es de conocimiento general que en los últimos periodos presidenciales se ha otorgado por lo menos una exoneración en materia tributaria (amnistía fiscal) a los contribuyentes, para que regularicen su situación fiscal y cumplan así con las obligaciones tributarias pendientes, sin ser sancionados con el pago de recargos (multas, mora e intereses resarcitorios) que en ley corresponden por el cumplimiento de pago extemporáneo de los impuestos adeudados; entorno a ello existen opiniones que aplauden dichas acciones bajo el argumento que es necesario otorgar a los contribuyentes una oportunidad más para sanear la lista moratoria de contribuyentes y captar fondos necesarios para los fines del Estado; contrario a ello otros opinan con este actuar de las autoridades de turno, desmotivan al contribuyente cumplido y responsable, debilitando la moral tributaria.

La moral tributaria en los últimos años por la coyuntura nacional ha tenido altibajos que se ven reflejados en la recaudación de impuestos, situación que amerita un análisis para poder establecer cuáles han sido los factores que motivan la regularización tributaria de los contribuyentes; esto incluye analizar las diferentes etapas que los contribuyentes eligen para regularizar su situación tributaria.

Cuando el contribuyente omite el pago de tributos (Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad), comete una infracción tributaria de conformidad con lo que establece el Código Tributario, por lo tanto, la Administración Tributaria aplica las sanciones e intereses resarcitorios que legalmente corresponden.

La presente investigación se dirigirá a aclarar si las rebajas en las sanciones e intereses resarcitorios impactan en la regularización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, en la Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria.

DEFINICIÓN DEL PROBLEMA:

La presente investigación pretende aclarar las siguientes dudas:

1. ¿Impactan las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios en la regularización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, en Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria?
2. ¿Eligen los contribuyentes la etapa más conveniente para regularizar su situación tributaria?
3. ¿Los asesores tributarios conocen las diferentes etapas de regularización y la etapa que ofrece mayores rebajas a las sanciones e intereses resarcitorios?

JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA:

Analizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias es de vital importancia en virtud que los tributos son la principal fuente de financiamiento del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aunado a ello es importante analizar a los contribuyentes que cometen infracciones tributarias (omisión del pago de tributos y mora) y por consiguiente analizar las rebajas a las sanciones e intereses resarcitorios que genera el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias.

En muchas gestiones que se realizan en las instituciones gubernamentales o privadas solicitan presentar solvencia fiscal, de la cual carecen los infractores tributarios, por lo cual para obtenerla deben regularizar su situación tributaria cumpliendo las obligaciones tributarias. Así también, el cometer una infracción tributaria por acción o omisión por desconocimiento de la legislación tributaria no justifica al infractor, porque como guatemaltecos existe el deber cívico y moral de contribuir con los gastos públicos a través del principal financiamiento que

son los tributos, es por ello que es de suma importancia que los contribuyentes conozcan las etapas que existen en la normativa vigente para regularizar su situación.

Es muy común escuchar a los infractores tributarios decir que regularizaran su situación tributaria cuando sea aprobado un acuerdo gubernativo de exoneración del 100% de los recargos (multas e intereses), sin embargo, algunos desconocen las rebajas establecidas en el Código Tributario, con rebajas hasta del 85%; mismas que se analizarán y describirán detalladamente para establecer una ruta o guía de regularización para los que hayan incumplido con la normativa tributaria.

En el cálculo de los recargos cuando no se cumple la obligación tributaria, provoca dudas en la sanción que procede debido a que de acuerdo cada impuesto aplica la sanción por multa e intereses resarcitorios ó la sanción por mora e intereses resarcitorios, es por ello que se describirá el porcentaje de recargos por multa, mora e intereses resarcitorios, y cuando corresponde aplicar cada recargo, para generar certeza tributaria al momento de efectuar el pago de los mismos.

Por lo anterior, resulta importante abordar una investigación que analice el cumplimiento tributario, los infractores tributarios, la regularización tributaria de los infractores, conforme las etapas siguientes: rectificación de declaraciones, facilidades de pago, mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, audiencia y resoluciones; las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios para establecer si influyen las rebajas en las sanciones e intereses en la regularización tributaria de los contribuyentes.

DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA:

La investigación se realizará dentro de los siguientes límites:

- **Delimitación Teórica:** Se analizará la parte general del Derecho Tributario (Código Tributario), la Doctrina relacionada a las Obligaciones Tributarias Sustantivas (Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad), Infracciones Tributarias, Sanciones e Intereses Resarcitorios, Moral ó Cultura Tributaria y toda la información relacionado a los temas del marco teórico.
- **Delimitación Espacial:** La investigación se desarrollará solicitando información pública a la Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria, encuestas a profesionales que se desarrollan como asesores independientes en materia tributaria que actualmente estudian las Maestrías de Consultoría Tributaria y Derecho Tributario.
- **Delimitación Temporal:** La investigación tendrá un carácter sincrónico o actual, por el tiempo comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018.

OBJETIVOS:

a. Objetivo General:

Analizar el impacto de las rebajas de las sanciones e intereses resarcitorios en la regularización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

b. Objetivos Específicos:

Describir cada etapa en la que los contribuyentes pueden regularizar su situación tributaria de acuerdo al estado del adeudo tributario del contribuyente.

Describir la etapa con mayores rebajas a las sanciones e intereses resarcitorios a la que pueda optar el infractor tributario para regularizar su situación.

ESTADO DEL ARTE Y MARCO TEÓRICO: (fue incorporado en el desarrollo de la investigación).

FORMULACIÓN METÓDICA DE LA INVESTIGACIÓN:

Ficha Técnica Metódica de la Investigación

Dato	Acciones
Clase de Estudio	No Experimental
Tipo	Transaccional o Transversal en el tiempo
Subtipo	Descriptiva
Ubicación Metódica	Investigación Positiva
	Se solicitará mediante Ley de Acceso a la Información Pública, información a la Superintendencia de Administración Tributaria.
	Se realizarán encuestas a profesionales que se desarrollan como asesores independientes en materia tributaria (que actualmente se encuentren estudiando las Maestrías de Consultoría Tributaria y Derecho Tributario en el Departamento de Postgrados del Centro Universitario de Occidente de la Universidad San Carlos de Guatemala).
Técnicas	Análisis de documentos
	Encuesta

	Tabulación
Procedimientos	Análisis de documentos Se analizará la normativa tributaria del país, doctrina del derecho tributario, información obtenida de la Superintendencia de Administración Tributaria e información de las entrevistas. Encuesta Se obtendrá información de profesionales en materia tributaria. Tabulación Se vaciará la información en Hojas Electrónicas
Formas, Instrumentos y	Formas Herramientas Se usará la normativa tributaria del país, doctrina del derecho tributario haciendo el uso de la referencia bibliográfica cuando corresponda. Instrumentos 1 solicitud de Información Pública 1 boleta de encuesta Herramientas Hojas Electrónicas Fichas bibliográficas

CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES:

ACTIVIDADES	MES 1	MES 2
Elaboración Diseño de Investigación	X	
Revisión de Material Bibliográfico	X	
Diseño de solicitud de información pública	X	
Diseño de encuestas	X	
Tabulación y Análisis de Datos		X
Elaboración de propuesta		X
Elaboración de conclusiones y recomendaciones		X
Redacción de Informe Final		X
Revisión de Informe Final		X
Entrega de Informe Final		X

PRESUPUESTO:**(cifras en quetzales)**

RECURSOS	VALOR	SUB-TOTAL
HUMANOS		
Honorarios Investigador	12,000.00	
Honorarios Revisor	2,500.00	14,500.00
MATERIALES		
Depreciación equipo de computo	1,000.00	
Impresiones	300.00	
Luz eléctrica	100.00	
Hojas papel bond	30.00	
Papelería y útiles	100.00	
Gasolina	200.00	1,730.00
VARIOS		
Imprevistos	820.00	820.00
TOTAL		17,050.00

6.2 RESUMEN DE REBAJAS CON SU RESPECTIVA BASE LEGAL

	ETAPAS	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)			IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR)			IMPUESTO DE SOLIDARIDAD (ISO)		
		Sanción: MULTA	Sanción: MORA	Intereses Resarcitorios	Sanción: multa	Sanción: Mora	Intereses Resarcitorios	Sanción: multa	Sanción: Mora	Intereses Resarcitorios
		100% del IVA (CT Art. 91)	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	100% del tributo omitido (CT Art. 88)	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)	100% del tributo omitido (CT Art. 88)	Factor 0.0005 x cada día de atraso (CT Art. 92)	Tasa de interes simple maxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios (CT Art. 58)
1	Omisión o rectificación de declaraciones (CT Art. 106)	50% (CT Art. 91)		50% (CT Art. 106)		85% (CT Art. 106)	50% (CT Art. 106)		85% (CT Art. 106)	50% (CT Art. 106)
2	Facilidades de pago (CT Art. 40)	No Aplica (CT Art. 40)	No Aplica (CT Art. 40)	No Aplica (CT Art. 40)		85% (CT Art. 40)	50% (CT Art. 40)		85% (CT Art. 40)	50% (CT Art. 40)
3	Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario (CT Art. 145 "A")		80% (CT Art. 145 "A")	40% (CT Art. 145 "A")		80% (CT Art. 145 "A")	40% (CT Art. 145 "A")		80% (CT Art. 145 "A")	40% (CT Art. 145 "A")
4	Audiencia (CT Art. 146)	75% (CT Art. 146)		0%	75% (CT Art. 146)		0%	75% (CT Art. 146)		0%
5	Resolución emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente (CT Art. 146)	50% (CT Art. 146)		0%	50% (CT Art. 146)		0%	50% (CT Art. 146)		0%
6	RESOLUCIÓN (emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria -TRIBUTA-) (CT Art. 146)	25% (CT Art. 146)		0%	25% (CT Art. 146)		0%	25% (CT Art. 146)		0%

6.3 SOLICITUD DE INFORMACIÓN PÚBLICA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

SOLICITUD DE INFORMACIÓN PÚBLICA

Se solicita su valiosa colaboración para proporcionar información relacionada a contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Occidente y estén afiliados al Impuesto al Valor Agregado (Régimen General), Impuesto Sobre Renta (Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas) e Impuesto de Solidaridad del período comprendido del **01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018**, según se describe a continuación:

1. Número de contribuyentes que tengan pendientes regularizar su situación tributaria en la Gerencia Regional Occidente
 - a. **Por omisos**
 - b. **Por inconsistencias.**
2. Número de contribuyentes, que regularizaron su situación tributaria en las siguientes etapas:
 - a. **Rectificación de declaraciones o presentación extemporánea de declaraciones.**
 - b. **Facilidades de pago ó convenio de pago.**
 - c. **Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.**
 - d. **Audiencia.**
 - e. **Resolución emitida por la Gerencia a la que pertenece el contribuyente.**
 - f. **Resolución emitida por TRIBUTA**

NOTA: la información proporcionada será utilizada con fines académicos específicamente para Trabajo de Tesis de Estudios de Postgrado.

6.4 RESPUESTA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



Expediente UIPSAT No. 664-2021 Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-735-2021

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, treinta de marzo de dos mil veintiuno.


Lic. Mario González
Intendencia de Asuntos Jurídicos

ASUNTO: ERVIN ORDOÑEZ, el 18 de marzo de 2021, presentó solicitud vía correo electrónico, ante la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la que requiere la información relacionada con los contribuyentes que pertenecen a la Gerencia Regional Occidente y estén afiliados al Impuesto al Valor Agregado (Régimen General), Impuesto Sobre Renta (Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas) e Impuesto de Solidaridad del periodo comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018, referentes a los numerales 1 y dos de su requerimiento.

Se tiene a la vista para resolver el expediente **UIPSAT No. 664-2021**, que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Ervin Ordoñez**, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

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

CONSIDERANDO:

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


Lic. Eusebio
Intendencia de Asuntos Jurídicos

CONSIDERANDO:

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

CONSIDERANDO:

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

CONSIDERANDO:

Que conforme el artículo 45 del Decreto en referencia, la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante.

POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en los artículos 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 19, 20, 30, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, y el 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.

RESUELVE:

I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por Ervin Ordoñez.

II. Formar el expediente respectivo.



Lic. Jaime González Lic. Vázquez
Intendencia de Asuntos Jurídicos

- III. Trasladar al solicitante lo requerido, atendiendo a las disposiciones establecidas en el artículo 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Acceso a la Información Pública, el cual regula que la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante, de conformidad con lo indicado a esta Unidad, por la Gerencia Regional de Occidente, Intendencia de Recaudación, Tribunal Administrativo Tributario Aduanero, todas las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual manifiesta la información relacionada a los numerales 1 y 2 de su requerimiento.



Lic. Enríque Acuña Quintana Rojas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

1. Número de contribuyentes que tengan pendientes regularizar su situación tributaria en la Gerencia Regional Occidente:
 - a) Por omisos: 2,927 contribuyentes.
 - b) Por inconsistencias: 6,088 contribuyentes.
2. Número de contribuyentes, que regularizaron su situación tributaria en las siguientes etapas:
 - I. Rectificación de declaraciones o presentación extemporánea de declaraciones. 6,994 contribuyentes.
 - II. Facilidades de pago o convenio de pago. 39 contribuyentes.
 - III. Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario: 9 contribuyentes.
 - IV. Con relación a lo requerido en las literales d) y e) se le hace saber que antes y durante de la resolución pagaron 66 contribuyentes, se emitió la resolución correspondiente de pago (es decir, al conceder audiencia pagaron), se emitieron 92 resoluciones de cobro, de la siguiente forma:
 - ✓ 28 fueron enviadas al Económico Coactivo.
 - ✓ 31 al Tribunal Administrativo Tributario Aduanero.
 - ✓ Solventaron después de emitida la resolución 33 contribuyentes pagaron, (28+31+33 = 92).
 - V. la cantidad de Resoluciones emitidas por el Tributa, se le hace saber que fueron emitidas 62 resoluciones en el ámbito tributario, y una en el ámbito aduanero (Sin lugar), totalizando 63 resoluciones, correspondientes a la región occidente, a continuación se resume el sentido y cantidad de resoluciones:

Sentido de la Resolución	Cantidad de resoluciones
Con lugar	1
Diligencias	6
Enmienda y Nulidad	23
Ocurso	2
Sin lugar	31
Total general	63

- IV. Informar al requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.
- I. Notificar al solicitante la presente resolución a la dirección de correo electrónico ordonez.erwin@gmail.com, proporcionada para el efecto.
- II. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.


Lic. Jairo Gudiño Lic. Viquez
Superintendente de Asesoría Jurídica


Lic. Emerson Andrés Ordoñez Aguiar
Superintendente de Asesoría Jurídica

6.5 BOLETA DE ENCUESTA

Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente
Departamento de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria



BOLETA DE ENCUESTA

INSTRUCCIONES: Se solicita su valiosa colaboración para contestar de manera objetiva las siguientes interrogantes, la información obtenida será utilizada estrictamente con fines académicos.

- En los espacios en blanco, indique el % de rebajas de MULTA, MORA e INTERESES RESARCITORIOS de los Impuestos: al Valor Agregado, Sobre la Renta y de Solidaridad según corresponda, en las siguientes etapas:

No.	ETAPAS	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) Régimen General			IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR)			IMPUESTO DE SOLIDARIDAD (ISO)		
		Sancción: MULTA	Sancción: MORA	Intereses Resarcitorios	Sancción: MULTA	Sancción: MORA	Intereses Resarcitorios	Sancción: MULTA	Sancción: MORA	Intereses Resarcitorios
1	Emisión o rectificación de declaraciones (CT Art. 100)									
2	Facilidades de pago (CT Art. 40)									
3	Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario (CT Art. 140 "a")									
4	Audiencia (CT Art. 140)									
5	Resolución emitida por la Gerencia o la que pertenece al contribuyente (CT Art. 140)									
6	RESOLUCIÓN (emitida por TRIBUTA) (CT Art. 140)									

NOTA: a) El ISR se refiere al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y b) CT = Código Tributario.

- Con relación a la pregunta anterior, como asesor(a) tributario(a), que etapa le recomendaría a un contribuyente para regularizar su situación tributaria, relacionada con Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad.

Etapa que recomienda para regularizar el IVA: _____

Indique porque recomienda la etapa (marque con una X su respuesta)

Ofrece mayores rebajas ☐

Por la facilidad ☐

Otra ☐

☐ Especifique _____

Etapa que recomienda para regularizar el ISR: _____

Indique porque recomienda la etapa (marque con una X su respuesta)

Ofrece mayores rebajas ☐

Por la facilidad ☐

Otra ☐

☐ Especifique _____

Etapa que recomienda para regularizar el ISO: _____

Indique porque recomienda la etapa (marque con una X su respuesta)

Ofrece mayores rebajas ☐

Por la facilidad ☐

Otra ☐

☐ Especifique _____

- En su opinión, ¿Cuál es el efecto de las regularizaciones tributarias para el sistema tributario?

(marque con una X su respuesta)

Aumento a la recaudación tributaria ☐

Disminución de la moral tributaria ☐

Otra ☐

☐ Especifique _____