

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS"
TESIS DE GRADO

ARIS MARÍA JOSÉ CRESPO ARRAZATE
CARNET 10201-08

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, NOVIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS"

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR

ARIS MARÍA JOSÉ CRESPO ARRAZATE

PREVIO A CONFERÍRSELE

LOS TÍTULOS DE ABOGADA Y NOTARIA Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, NOVIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN
DIRECTOR DE CARRERA: LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

MGTR. CARLOS ALBERTO SOLIS GARZA

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

DR. JULIO CESAR CORDÓN AGUILAR

ABOGADO Y NOTARIO

SEÑORES MIEMBROS DEL CONSEJO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR:

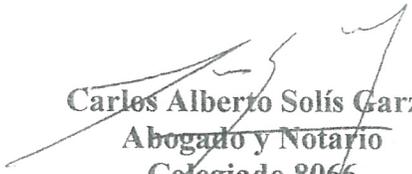
Se emite el presente **DICTAMEN**, relativo a la conclusión de la asesoría de tesis de grado titulada “**INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS**”, desarrollada por la estudiante **ARIS MARÍA JOSÉ CRESPO ARRAZATE**, carné número 1020108 de la Universidad Rafael Landívar, cuyo anteproyecto fuera aprobado oportunamente por esa Facultad.

Sobre el particular, me permito manifestar que inicié el acompañamiento de la elaboración de la tesis de mérito desde el mes de julio del año dos mil trece, procediendo sistemáticamente a la revisión de cada uno de los puntos que componen la misma, conforme los mismos se iban elaborando, existiendo un seguimiento permanente a la estudiante para tal efecto.

Concluida la elaboración de la tesis por la estudiante **ARIS MARÍA JOSÉ CRESPO ARRAZATE** se procedió a su revisión final, considerándose que su contenido es innovador y posee el rigor académico requerido para una tesis del citado grado, que además integrará el Manual de Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar.

En virtud de enmarcarse dentro de los lineamientos establecidos en el Instructivo para Elaboración de Tesis de Graduación de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, a través del presente documento **EMITO DICTAMEN FAVORABLE** a la tesis de grado titulada “**INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS**”, desarrollada por **ARIS MARÍA JOSÉ CRESPO ARRAZATE**, en virtud de haberse concluido satisfactoriamente el proceso de acompañamiento y asesoría a la referida tesis por parte del Infrascrito, estimándose que la misma fue desarrollada con un alto rigor científico y que su contenido se ajusta a la normativa emitida por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales en tal materia. Asimismo, estimo que la Tesis de mérito cumple con las expectativas trazadas, al contemplarse que la misma constituya un Capítulo del Manual Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar que se prevé desarrollar por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar.

Dado en la Ciudad de Guatemala, el 25 de abril de 2014.


Carlos Alberto Solís Garza
Abogado y Notario
Colegiado 8066

Carlos Alberto Solís Garza
Abogado y Notario

Julio César Cordón Aguilar
Abogado y Notario

Guatemala, 13 de noviembre de 2015

Señores

Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar

De manera atenta me dirijo a ustedes, con el objeto de referirme al trabajo de tesis de la estudiante Aris María José Crespo Arrazate, carné 10201-08, titulado *Infracciones y sanciones tributarios*, del que fui designado revisor de fondo.

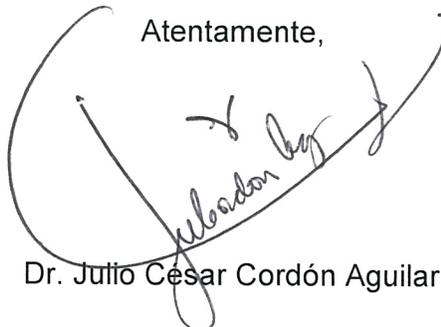
El trabajo presentado, a mi juicio, constituye una investigación seria en el ámbito del Derecho Penal Tributario, tema de notable actualidad con muy poco desarrollo bibliográfico en el medio nacional, por lo que resulta manifiesta la utilidad del trabajo que con esfuerzo y dedicación ha desarrollado la estudiante Crespo Arrazate.

Luego de leer el trabajo presentado, tuve oportunidad de remitir mis observaciones de fondo y forma a la autora, quien introdujo las modificaciones que se estimaron pertinentes. Vale indicar que existen puntuales afirmaciones incluidas en la investigación con las que no estoy en completo acuerdo, lo que hice del conocimiento de la estudiante, quien con los argumentos respectivos reiteró su punto de vista, optando así por mantenerlas en su trabajo; lo anterior, además de delimitar la función que como revisor de fondo me ha correspondido, denota la riqueza de la discusión académica y, especialmente, el sustento y análisis recogidos en la tesis desarrollada, por lo que de mi parte no existe impedimento para avalar la metodología empleada en la investigación.

En virtud de lo anterior, al considerar que el trabajo cumple los objetivos y requisitos que la normativa universitaria establece, me es grato emitir dictamen favorable para los efectos de continuar el trámite correspondiente.

Sin otro particular, me es grato suscribirme de ustedes.

Atentamente,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Julio César Cordón Aguilar', is written over a large, stylized circular flourish that also serves as a signature element.

Dr. Julio César Cordón Aguilar



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante ARIS MARÍA JOSÉ CRESPO ARRAZATE, Carnet 10201-08 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07727-2015 de fecha 13 de noviembre de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS"

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADA Y NOTARIA y el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 13 días del mes de noviembre del año 2015.

X

MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



La autora es la única responsable del contenido íntegro del presente trabajo de investigación.

RESUMEN

Los tributos representan la fuente de ingresos más grande de un Estado, es por esta razón que la recaudación de los mismos por parte de la administración tributaria debe ser eficiente, conforme a la ley y adecuado a la sociedad de cada Estado. Los miembros de la sociedad que se encuentran afectos al pago de impuestos, algunas veces, incumplen con tal obligación y es por ello que los países del mundo deben contar con un método específico utilizado para sancionar a estas personas, debido a que se trata de un atentado en contra del sistema tributario, el cual tiene consecuencias de carácter público lo cual afecta el bien común estatal.

Las infracciones tributarias se refieren a las transgresiones en las cuales incurren los sujetos afectos al pago de tributos, quienes deben ser sancionados de alguna forma u otra por dicho incumplimiento.

El estudio del tema de las infracciones y sanciones tributarias, 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; este tema es fuente de varias teorías mencionadas dentro de la presente investigación. Se determina la existencia del Derecho Penal Tributario, y por lo tanto las diferencias entre este y el Derecho Penal.

Se explican los significados de los términos “infracción” y “sanción” tanto doctrinariamente como legalmente, y los principios utilizados por el Derecho Penal Tributario para penalizar las contravenciones y delitos cometidos en contra del ordenamiento fiscal. Por último, 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.

DEDICATORIA

A DIOS por regalarme la fuerza necesaria y la voluntad de seguir adelante y alcanzar mis metas en todo momento.

A MI PADRE por apoyarme en mis estudios, ser un ejemplo de esfuerzo y humildad, y orientarme siempre a ser una mujer profesional.

A MI MADRE por su ejemplo de positivismo y alentarme cuando más lo necesito, por creer en mí y acompañarme en este camino con amor y paciencia. por compartir con alegría y orgullo mis éxitos.

A DANIEL por ser mi mano derecha, apoyarme y acompañarme en este proceso, ser parte de mi vida y un amigo incondicional.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.	V
<u>CAPÍTULO 1. ASPECTOS GENERALES</u>	
1.1 DEFINICIÓN DE TRIBUTO	1
1.2 DEFINICIÓN DE DERECHO TRIBUTARIO	2
1.3 DEFINICIÓN DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	7
1.4 DEUDA TRIBUTARIA	11
1.5 PODER TRIBUTARIO	12
<u>CAPÍTULO 2</u>	
2.1 ORIGENES DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO	15
2.2 NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO	21
2.3 TEORIAS DE LA NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO	26
2.4 DERECHO PENAL TRIBUTARIO	41
2.5 DIFERENCIAS ENTRE EL DERECHO PENAL COMÚN Y EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO	43
<u>CAPÍTULO 3</u>	
3.1 DEFINICIÓN DOCTRINARIA DE INFRACCIÓN	47
3.2 DEFINICION DE INFRACCIÓN SEGÚN ALGUNAS LEGISLACIONES	49
3.3 DEFINICIÓN DE SANCIÓN SEGÚN LA DOCTRINA.	51
3.4 DEFINICIÓN DE SANCIÓN SEGÚN ALGUNAS LEGISLACIONES	52
3.5 CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA DE INFRACCIONES Y SANCIONES	53

3.5.1 CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA DE INFRACCIONES	53
3.5.2 CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA DE SANCIONES	57
3.6 REQUISITOS PARA LA IMPOSICIÓN DE INFRACCIONES Y PRINCIPIOS PARA SU APLICACIÓN	59

CAPÍTULO 4

ANÁLISIS DE LA NATURALEZA JURÍDICA Y OBJETO DE ESTUDIO DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y DE LA NORMATIVA DE CENTROAMÉRICA, ESPAÑA Y MÉXICO EN CUANTO A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES DE CARÁCTER TRIBUTARIO	67
---	----

CONSLUSIONES	77
--------------	----

RECOMENDACIONES	79
-----------------	----

REFERENCIAS	81
-------------	----

ANEXO

INFRACCIONES Y SANCIONES DE LA NORMATIVA CENTROAMERICANA, ARGENTINA, ESPAÑA Y MÉXICO	85
--	----

INTRODUCCIÓN

El estudio de las infracciones y sanciones tributarias forman parte del Derecho Penal Tributario. Esta rama del Derecho no es tan antigua en comparación a las demás ramas como el Derecho Penal y el Derecho Civil. El Derecho Penal Tributario es una rama del Derecho que ha sido fuente de mucha controversia entre los profesionales del derecho para ser considerada como tal. Algunos aún consideran que la rama que se encarga del estudio de las transgresiones a la normativa tributaria, sean estos considerados delitos o únicamente se trate de contravenciones administrativas, es alguna de las ramas ya existentes como el Derecho Penal o el Derecho Administrativo, dependiendo del caso concreto de que se trate; dicha controversia ha generado varias teorías, las cuales son expuestas dentro del presente trabajo de investigación.

El objetivo general de la presente monografía tiene su origen en la búsqueda de la respuesta de la siguiente pregunta: ¿cuáles son las diferentes infracciones tributarias en las que un sujeto puede incurrir y las sanciones que se aplican por dichas transgresiones dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, sus similitudes y diferencias con respecto a los existentes dentro de los ordenamientos jurídicos de los países de Centro América, Argentina, España y México?

Dicha pregunta representa los alcances de la presente investigación, los cuales son definir qué es infracción y sanción; determinar las infracciones existentes en la legislación guatemalteca y las sanciones aplicadas en cada uno de dichos casos; determinar cuáles son las infracciones existentes en cada uno de los países de Centro América y las sanciones aplicadas en cada uno de dichos casos; exponer las infracciones en las que se puede incurrir en Argentina y sus respectivas sanciones.

Otros de los objetivos es definir cuáles son las infracciones en las que se puede incurrir en México y las sanciones que se aplican en dicho ordenamiento, así como determinar las infracciones en que se puede incurrir en España y las sanciones aplicables.

Por último, determinar cuáles son las infracciones y sanciones, en derecho comparado, entre Guatemala, El Salvador, Costa Rica, Honduras, Nicaragua, España, México, y Argentina, para finalmente cumplir con el objetivo específico que es el establecer las diferencias o similitudes entre las distintas legislaciones en cuanto a la aplicación de sanciones al transgredir la normativa tributaria.

Cada uno de los capítulos de la presente investigación se realizó para cumplir con dichos objetivos. El primer capítulo contiene los aspectos generales que introducen al lector al entendimiento del contexto de la misma, definiciones de Derecho Tributario, obligación tributaria, deuda tributaria, poder tributario fueron tratados dentro de este. El segundo capítulo menciona un breve resumen acerca de los orígenes del tributo, los sistemas tributarios existentes en la antigüedad y la forma de sancionar a los infractores de este; también se menciona lo respectivo al Derecho Penal Tributario como materia que estudia el tema principal de la presente investigación, que son las infracciones y las sanciones, lo cual desemboca en el tema respectivo a la naturaleza jurídica del ilícito tributario. Para determinar la naturaleza jurídica de los ilícitos de calidad tributaria, deben analizarse las teorías que exponen los distintos juristas al respecto, tema que también se encuentra integrado dentro de este capítulo. Para lograr el entendimiento pleno del tema correspondiente a la forma en la que se sancionan las infracciones a la normativa fiscal, una parte muy importante de este mismo capítulo es la que manifiesta lo relativo al Derecho Penal Tributario y las diferencias existentes entre este y el Derecho Penal Común.

Para comprender profundamente el tema principal de esta investigación es necesario el análisis de los conceptos “infracción” y “sanción”, es por ello que el capítulo tres de la presente monografía contienen las definiciones encontradas tanto en la doctrina como en los códigos tributarios de cada una de las legislaciones estudiadas, ya mencionadas con antelación. Para el mejor estudio de las infracciones y las sanciones, este capítulo también expone las distintas clases de estas existentes, según la doctrina.

El capítulo número cuatro de la investigación expone la parte práctica del tema principal de la misma, es decir la aplicación de las sanciones por parte de la Administración Tributaria al sujeto responsable de la comisión de la transgresión; este capítulo es el

correspondiente a los principios que determinan la existencia de las infracciones y los requisitos que deben concurrir para aplicar las sanciones específicas.

Se utilizaron varias unidades de análisis para cumplir con la sección de Derecho Comparado contemplado para el presente trabajo de investigación, las cuales fueron los códigos tributarios y leyes generales tributarios, según sea el caso, de los países de Centro América, México, Argentina y España; con dichas unidades de análisis se construyó el instrumento principal de comparación legislativa que fue el cuadro de cotejo contenido en el séptimo capítulo, con su respectivo análisis comparativo. Posteriormente se agregó un último capítulo que contiene la presentación de análisis y discusión de resultados, dentro del cual se comparan los distintos sistemas sancionatorios existentes según las unidades de análisis incluidas dentro de dicho instrumento. A la presente investigación también se le agregaron las recomendaciones y conclusiones respectivas.

El aporte principal de esta investigación es ser parte del Manual de Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, que como tal dará a conocer cuáles son las infracciones que un sujeto responsable de Derecho Tributario puede cometer al contravenir las normas tributarias existentes dentro del país y sus consecuencias; también dar a conocer las diferencias o similitudes que pudieren existir entre el ordenamiento jurídico guatemalteco y otras legislaciones extranjeras, lo cual es primordial para el jurista, ya que de esta forma tiene la capacidad de encontrar las deficiencias o aciertos de la normativa aplicada en su país.

CAPITULO 1

ASPECTOS GENERALES

1.1 DEFINICIÓN DETRIBUTO

La autora Catalina García Vizcaíno¹ explica que “[e]l tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley.”

Según Alejandro Méndez Moreno² la definición de tributos es la que menciona Palao Taboada, quién señala, que son las “*entradas de dinero en el patrimonio de un ente público con el fin de allegar recursos para la cobertura de sus gastos*”

Dino Jarach³ menciona que tributo es “*uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades*”

Para el autor Héctor Belisario Villegas⁴, los tributos son “*las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines*”.

¹ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario consideraciones económicas y jurídicas, Tomo I, parte General*, Buenos Aires, Depalma, 1996, pág. 41.

² Méndez Moreno, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Lecciones de Cátedra España*, Lex Nova, 2009, 10ma. Ed., pág. 147.

³ Jarach Dino, *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Abeleda-Perrot, 3ra. Ed, pág. 9.

⁴ Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 2001, 7ma ed., pág. 67.

José Luis Zavala Ortiz⁵ menciona en su Manual de Derecho Tributario cita el Código Modelo Tributario para la América Latina, el cual en de su artículo 13 establece que los tributos son *"las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"*.

La definición de Vizcaíno y la de Méndez Moreno se complementan entre sí, la primera hace referencia a que el tributo es exigido por el Estado y que por lo tanto es obligatorio y la segunda, aunque no mencione al Estado, agrega que el fin del tributo es la cobertura de los gastos de un ente público que es quien recibe lo percibido como tributo; en cuanto a los gastos del Estado, Jarach menciona que el tributo es utilizado para el desarrollo de sus actividades, lo cual es completamente acertado ya que lo debidamente recaudado en calidad de tributo, en sus distintas modalidades, debe ser totalmente utilizado en beneficio de la colectividad.

Otra característica importante según Héctor Belisario Villegas con respecto al tributo es lo referente a que se recauda en virtud del poder de imperio de un Estado y por lo tanto se deriva de una norma legalmente establecida. No puede recaudarse un tributo inexistente en la ley. Una definición apropiada, partiendo de las anteriores, sería que el tributo es una prestación de carácter público, exigida por el Estado a sus ciudadanos, el cual debe encontrarse establecido dentro de la legislación, y debe hacerse efectivo en dinero o en especie; su fin es cubrir los gastos necesarios existentes dentro de su población acorde a los requerimientos generales de esta.

1.2 DEFINICIÓN DE DERECHO TRIBUTARIO

Mauricio A. Plazas Vega⁶ menciona *"es la especialidad fundamental del derecho de la hacienda pública, no solo por su papel preponderante en los ingresos del Estado sino por su incidencia a nivel macro y microeconómico, es el derecho*

⁵ Zavala Ortiz, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, Chile, Talleres de Editorial Jurídica Conosur Ltda., 1998, 1ra. Ed., Pág. 7.

⁶ Plazas Vega, Mauricio A., *El Liberalismo y la Teoría de los Tributos*, Santa Fé de Bogotá, Colombia Temis, S.A. 1995 pág. 201.

tributario, rama que bien puede definirse como el ‘conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos.’ A su turno, los tributos, de acuerdo con la clasificación que Jarach denomina jurídica, pueden consistir en impuestos, tasas o contribuciones.”

De la definición anterior se puede determinar que el autor toma como elementos principales del Derecho Tributario la hacienda pública, que se refiere a todos los ingresos y egresos que tiene el Estado, y el aspecto regulador de los tributos, es decir la creación de los tributos, su forma de recaudación, su utilización y aplicación dentro del país. Además, se deriva de dicha definición, la clasificación de los tributos los cuales difieren entre sí según los fines y características de cada uno de ellos.

Plazas Vega⁷ menciona que comparte con Giulianani Fonrouge su postura en cuanto a que la terminología para designar esta rama del derecho no es uniforme y que se le puede encontrar de distintas formas; en España e Italia se le dice Derecho Tributario, en Alemania Derecho Impositivo, en Francia y México Derecho Fiscal, en Colombia, Venezuela, Perú y la mayoría de países latinoamericanos es conocido como Derecho Tributario.

Giuliani⁸ opina que probablemente la terminología más correcta es Derecho Tributario, por su carácter genérico, pero también es correcto llamarle derecho fiscal, forma en la que se le llama también en el Derecho Anglosajón (fiscal law).

El autor Raúl Rodríguez Lobato⁹ menciona que se entiende por Derecho Fiscal todo lo relacionado a ingresos del Estado que devengan de contribuciones y a las relaciones entre el Estado y los particulares (contribuyentes)

⁷ Ibid. Pág. 202.

⁸ Giulianani Fonrouge, Carlos M, *Derecho Financiero, Volumen I*, Buenos Aires, Depalma, 1973, 2da. Ed., pág. 43.

⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1983, 2da. Ed., pág. 11.

Rodríguez Lobato también menciona como elemento del Derecho Tributario o Fiscal los ingresos del estado. Incluye dentro su definición que el Derecho Tributario regula las relaciones que surgen entre el Estado y los particulares cuando tienen calidad de contribuyentes.

De la Garza¹⁰ indica que Derecho Fiscal *“es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”*

De la Garza define de una forma más completa el Derecho Tributario, señalando la creación de los tributos, la recaudación de estos en sus distintas modalidades (impuestos, derechos o tasas, contribuciones especiales) las relaciones jurídicas que nacen entre la Administración pública y los contribuyentes, así como el cumplimiento de sus obligaciones y las sanciones que se puedan establecer al incumplir las normas tributarias.

Lobato¹¹ también cita a Manuel Andreozzi al determinar que *“Derecho Tributario es la rama de Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlas”*

Manuel Adreozzi incluye un elemento más, a diferencia de los anteriores autores, consiste en que el Derecho Tributario pertenece al Derecho Público, la fijación de las normas que rigen esta rama del Derecho y la recaudación del tributo.

¹⁰ De la Garza, Francisco Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa S.A., 8va. Ed., 1978 pág. 40.

¹¹ Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit., pág. 12.

Según el autor R. Calvo Ortega¹², el Derecho Tributario “[e]s un conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención y gasto de los recursos monetarios necesarios para la actividad de los entes públicos.”

Fonrouge¹³ menciona que Derecho Tributario “[e]s la rama del derecho financiero que se propone a estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”

Menciona el autor Ignacio Blanco Ramos¹⁴ que “[e]l Derecho tributario abarca los problemas jurídicos derivados de la existencia de los tributos, esto es, de los ingresos que los entes públicos obtienen compulsivamente de los ciudadanos, ingresos que revisten las tres conocidas formas de impuestos, tasas y contribuciones especiales”

Blanco Ramos¹⁵ menciona que “[s]e dice que el nervio de su contenido, y quizá fuera más adecuado decir el esqueleto, es la relación jurídico tributaria, es decir, la relación económica entre el ente público y el ciudadano, que es consecuencia de la existencia del tributo, en cuanto que dicha relación es fuente de derechos y obligaciones.”

Blanco Ramos incluye dentro de su definición las clases de tributos existentes y el hecho de que la relación entre la administración pública y el ciudadano es fuente de derechos y obligaciones.

¹² Calvo Ortega, R, *Curso de Derecho Financiero, tomo I, Derecho Tributario (parte General)*, Madrid Civitas, 2009, 13 Ed., pág 35.

¹³ Giulinani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., pág. 29.

¹⁴ Blanco Ramos, Ignacio, *Derecho Tributario parte general y Legislación española*, España, Ariel, 1973, pág. 15

¹⁵ Loc. Cit.

Comenta Emilio Margain Manaitou¹⁶ que “[e]l Derecho Tributario, conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, está provisto de medios adecuados con que exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Entre esos medios encontramos las sanciones.”

Algunos autores afirman que el Derecho Tributario es parte del Derecho Administrativo, otros opinan que es parte del Derecho Financiero. El Derecho Tributario es autónomo ya que posee su propia legislación y se rige por sus propios principios; por otro lado, así como en las demás disciplinas jurídicas, se van formando nuevas que se separan de su origen, y aunque el Derecho es uno únicamente, se torna mucho más fácil para su estudio realizar divisiones y clasificarlo.

Partiendo de las definiciones anteriores y los elementos de cada una de ellas, se puede afirmar que el Derecho Tributario es la rama del Derecho Público que se encarga de regular tributos, por medio de normas especializadas en dicha materia, los cuales son fuente de derechos y obligaciones entre la Administración Pública y los ciudadanos de un Estado; así como también las normas que rigen dicha relación jurídica incluyendo las sanciones correspondientes si en su momento no se cumplen con las obligaciones establecidas, ya que los tributos en sus distintas modalidades (impuestos, tasas o contribuciones) son la principal fuente de ingresos del Estado.

Los estudiosos afirman que el Derecho Tributario puede ser tanto material, como formal. Jarach¹⁷ opina que el Derecho Tributario material se caracteriza por estar comprendido por las normas reguladoras del tributo como tal y las relaciones jurídicas accesorias que nacen de estas. Por otro lado, el Derecho Tributario formal es el que se encuentra formado por las normas que regulan la actividad administrativa que nace del

¹⁶ Margain Manaitou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2007, 19na Ed, pág. 331.

¹⁷ Jarach Dino, Op. Cit., pág. 15-16.

tributo y las relaciones que se vinculan al tributo por la finalidad del mismo; a este último también se le llama Derecho Tributario Administrativo.

1.3 DEFINICIÓN DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Según el Doctor Pedro Flores Polo¹⁸ obligación tributaria es el “[v]ínculo jurídico originado por el tributo, cuya fuente es la ley, constituye el nexo entre el acreedor tributario, el Estado, y el deudor tributario, o sea el contribuyente o responsable. Es una obligación de naturaleza legal, y proviene de la ley, de Derecho Público, porque el Derecho Tributario es Derecho Público, y exigible coactivamente; ese es el privilegio del acreedor tributario, es decir tiene la facultad de cobrar a través de un trámite sumario y violento.”

Según el autor Giuliani Fonrouge¹⁹, la obligación tributaria es “el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin último al cual tienen la institución del tributo.”

B. Villegas²⁰ afirma que “[l]a fuente de la obligación de pagar tributos es la ley. La voluntad jurídica de los individuos no es apta para crear la deuda tributaria. Mediante la ley, el legislador describe la hipótesis condicionante llamada ‘hecho imponible’, y entonces ése pasa a ser un concepto jurídico. Mientras no esté vertido en la ley, ningún presupuesto de hecho genera obligación tributaria”

Según Porras y López²¹ los sujetos del Derecho Fiscal son activos y pasivos. Los activos son los que poseen el derecho y la obligación de cobrar los impuestos y los sujetos pasivos son los que tienen la obligación de pagar dichos impuestos.

¹⁸ Flores Polo, Pedro, *Tributaria 97 Legislación, Comentario, Doctrina y Jurisprudencia*, Trujillo, Marsol, 1977, pág. 27.

¹⁹ Giulini Fonrouge, Carlos M, Op. Cit., pág. 421.

²⁰ Villegas, Héctor Belisario, Op. Cit., pág. 281.

²¹ Porres y López, Armando, *Derecho Fiscal (Aspectos Jurídicos y Contables)*, México, Manuel Porrúa, S.A., 1977, 6ta. Ed., pág. 117.

Atendiendo a las definiciones anteriores se puede decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la parte deudora, el contribuyente, y el sujeto activo de la obligación tributaria es la parte acreedora, el ente con poder tributario.

Carlos M. Giuliani Fonrouge²² menciona que *“el ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o de cantidades de cosas si los tributos fueren en especie.”*

Continua expresando Giuliani Fonrouge ²³ que dicha obligación constituye *“el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado en el campo tributario.”*

Giuliani Fonrouge²⁴ comenta que *“[e]l contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídico patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie pero siempre obligación de dar.”*

Existen algunas personas que tienden a confundir la naturaleza de la obligación tributaria, algunos opinan que se trata de una obligación de dar, otros opinan que es una obligación de hacer; es importante mencionar que se trata siempre de una obligación de dar, exceptuando el caso del impuesto del timbre fiscal o papel sellado especial para protocolos, debido a que la legislación determina como se debe agotar dicho tributo dentro de la ley respectiva, la cual en su artículo 16 menciona que el momento del pago del impuesto se genera al adherirse el timbre fiscal al documento emitido; ya que efectivamente los timbres se compran, pero se entiende como pagado el tributo hasta el momento en que este es adherido al documento correspondiente. Es posible la compra de timbres fiscales sin que exista emisión de documentos alguna (hecho generador) o que, por el contrario,

²²Giuliani Fonrouge, Carlos M, Op. Cit., pág. 421.

²³Ibid, pág. 425.

²⁴Loc. Cit.

se emita un documento susceptible del impuesto al timbre fiscal sin que este se adhiera al documento; en dicha situación no se estaría cumpliendo la obligación tributaria.

Concluye Giuliani Fonrouge ²⁵ que obligación tributaria es el “[v]ínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.”

-Fonrouge²⁶ opina que la obligación de carácter tributario se diferencia con respecto a las obligaciones de carácter civil, en las que la voluntad de las partes origina una obligación que debe ser cumplida por estas. Lo anterior apunta a la teoría germánica de la obligación, la cual afirma que no existe analogía entre la obligación de carácter civil, y la obligación de carácter tributaria que es considerada una obligación pública.

Fonrouge²⁷ determina que “el presupuesto legal reemplaza a la voluntad individual y da nacimiento a la obligación tributaria”.

Otra situación importante a establecer es en qué momento nace la obligación tributaria que se menciona, con respecto a lo cual Fonrouge ²⁸ afirma que “nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen (presupuesto del tributo)”.

Por lo tanto, la obligación tributaria nace al momento en el que se produce el hecho generador y no existe obligación tributaria sin que esta se encuentre establecida en ley.

²⁵Ibid. pág. 429

²⁶ Ibid. pág. 425.

²⁷ Ibid. pág. 425.

²⁸ Ibid., pág. 435.

Partiendo de las definiciones anteriores, la obligación tributaria es la relación jurídica de carácter público en la cual el sujeto pasivo (contribuyentes o responsables) deben entregar al sujeto activo (Administración Tributaria) lo que corresponda en calidad de tributo por haberse cumplido el hecho generador constituido dentro de una norma jurídica específica creada por el Congreso de la República, sin la que no existiría obligación tributaria alguna, convirtiéndose en el objetivo primordial de la actividad tributaria. Se diferencia de la obligación civil que es de carácter privado, en cuanto, en principio se origina de la voluntad de las partes.

Porras²⁹, en su obra, cita al Tribunal Fiscal de la Federación Mexicana, la cual señala las diferencias entre las obligaciones tributarias y las de carácter privado, refiriendo que en el derecho privado las obligaciones se crean por medio de la voluntad de las partes, siendo una mínima cantidad de ellas nacidas de la legislación; al contrario de las obligaciones públicas que nacen todas eminentemente de la ley. En las obligaciones privadas, el sujeto activo es un particular y en el Derecho Tributario siempre será la autoridad competente. En la obligación de carácter privado puede surgir la renunciabilidad, lo cual es imposible en las obligaciones públicas.

1.4 DEUDA TRIBUTARIA

La deuda tributaria y la obligación tributaria son totalmente distintas, menciona el autor Alberto Cardenas Pacci³⁰ que la obligación tributaria, como ya fue mencionada con anterioridad, implica la prestación de dar a la Administración Tributaria un determinado tributo y la prestación de hacer o no hacer, según sea el caso.

²⁹Porres y López, Armando, Op. Cit., pág. 120.

³⁰Ibid. pág. 117.

Afirma Cardenas Pacci³¹ que la obligación tributaria es el conjunto y la deuda tributaria es parte de ese conjunto y la define como la suma que el contribuyente debe pagar a la Administración Tributaria derivado de la aplicación del tributo.

Continúa Cardenas Pacci³² afirmando que los elementos de la deuda tributaria pueden ser tanto principales como accesorios; determina que la deuda tributaria principal es su elemento básico, y puede ser:

Tributo: obligación de dar una cantidad de dinero exigida por el Estado por medio de una norma, para finalmente cumplir con su objetivo social de cubrir las necesidades públicas.

Es importante mencionar que la obligación que tiene el sujeto pasivo con la administración tributaria puede ser de dar, o de hacer tal y como se indica en el Código Tributario al establecer los deberes formales del sujeto pasivo, cuya omisión tendría como consecuencia una sanción por omisión.

Multa: sanción que se encuentra dentro de las normas tributarias derivada del no cumplimiento de las obligaciones establecidas en la ley o transgresiones a la misma.

Cardenas Pacci³³ determina que el elemento accesorio son los intereses, los cuales pueden ser de distintos tipos en el ámbito tributario, y son los mencionados a continuación:

³¹ Loc. Cit.

³² Loc. Cit.

³³ Loc. Cit.

1. *El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo*".
2. *El interés moratorio aplicable a las multas*
3. *El interés por aplazamiento o fraccionamiento de pago*"

Retomando los elementos de las definiciones anteriores, la deuda tributaria es el continente de la obligación tributaria, que es el conjunto. Es decir que la primera, forma parte de la segunda y constituye el deber de dar un monto de dinero a la Administración Tributaria. Dicho monto de dinero nace del tributo y puede ser tanto principal, cuando se refiere al pago del tributo como tal y las multas derivadas del incumplimiento del pago de este. Es decir que se puede afirmar que las sanciones tributarias son consideradas como deuda tributaria principal, o accesoria, cuando se refiere al pago de los intereses que devienen del tributo. La deuda tributaria se encuentra plasmada en la ley, dentro de las normas tributarias.

1.5 PODER TRIBUTARIO

Blanco ³⁴ determina que *“Es la manifestación de la soberanía tributaria del Estado, que es inherente a su soberanía política. “*

El autor cita a Blumenstein el cual indica que *“el poder de imposición como la posibilidad de hecho y de derecho que tienen los entes públicos territoriales para establecer impuestos, una especie de emanación de la soberanía territorial, o sea del señorío o dominio que el Estado tiene sobre las personas y las cosas que se encuentran en su territorio o en el de los entes públicos dependientes de la autoridad estatal.”*

Asimismo, menciona que el poder tributario nace por la necesidad de cubrir todas las necesidades de la sociedad, y es por ello que se crean los tributos ya que ellos son los más adecuados para este fin.

³⁴ Blanco Ramos, Ignacio, *Derecho Tributario parte general y Legislación española*, España, Ariel, 1973, pág. 15.

El mismo autor afirma que “[e]l poder tributario se manifiesta con el establecimiento legal de los tributos y culmina con la exigencia de la detracción de los bienes del patrimonio del ciudadano, llegando a la compulsión, si es preciso. Para unos autores se reduce a esta obligación de dar, en tanto que otros la extienden a otras obligaciones de hacer, tales como la presentación de declaraciones, la facilitación de datos o informes, el someterse a las inspecciones, etc.”

Comenta que al aspecto en el que se involucran las obligaciones de hacer como las mencionadas en la definición anterior se le llama “policía tributaria” y no muchos autores concuerdan con él; para estos autores esto encaja más con el ejercicio del poder tributario, no al poder tributario como tal.

Por otro lado menciona que también existe la potestad tributaria, la cual difiere del poder tributario. Comenta que el poder tributario es la facultad que tiene el legislativo de establecer los tributos y la potestad tributaria es, además de la facultad de establecer tributos por el legislativo, dictar la normativa jurídica de menor rango que precise y reglamente los preceptos primordiales; se refiere entonces al poder que ejerce la Administración Financiera.

Giulinani Fonrouge³⁵ afirma que el poder tributario es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir a las personas que se encuentran dentro de él, contribuciones. También es llamado supremacía tributaria, potestad impositiva, potestad tributaria, poder de imposición.

Micheli, también citado por Giuliani³⁶, menciona que se habla de poder tributario o poder de imposición para individualizar la acción del ente público en el momento de la exacción tributaria y para distinguir la acción legislativa en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias y la acción administrativa dirigida a aplicar dichas normas, por lo que utiliza potestad normativa tributaria al referirse

³⁵ Giulianani Fonrouge, Carlos M, Op. Cit., pág. 329.

³⁶ Loc. Cit.

a la acción legislativa de la potestad de imposición por medio de la cual la norma se aplica. La doctrina germánica considera que el fundamento del poder tributario es la soberanía del Estado, o en la soberanía territorial según Blumenstein.

El poder tributario es entonces una manifestación de la soberanía que posee el Estado como uno de sus elementos; en primera instancia se refiere a la facultad que el Estado le otorga al Organismo Legislativo de establecer los tributos mediante la legislación tributaria correspondiente. No existe otro ente que pueda establecer obligaciones fiscales dentro del Estado de Guatemala. El poder tributario también incluye la facultad que se le otorga a la Administración Tributaria de exigir dichos tributos existentes por los medios establecidos legalmente; es decir, como ente recaudador. A dicha facultad recaudadora se le llama también potestad tributaria.

Giuliani Fonrouge ³⁷ determina que los caracteres del poder tributario son los siguientes:

Abstracto: poder imperativo del Estado para el establecimiento de los tributos, quién, como único ente soberano es el encargado de la creación de estos a través del Organismo Legislativo.

Permanente: no se extingue, ya que se deriva de la soberanía del Estado y se podría extinguir únicamente con la extinción del Estado mismo.

Irrenunciable: el Estado no podría sobrevivir sin el poder tributario, y por lo tanto no podría desprenderse este.

Indelegable: como se mencionó anteriormente, pertenece al Estado y este, por obvias razones, no puede transferirlo a ningún órgano; este elemento desemboca en el último elemento del poder tributario mencionado a continuación.

Inherente al Estado: lo cual Fonrouge³⁸ explica muy bien mencionando que *“nace, permanece y se extingue con él. No puede ser objeto de cesión o delegación.*

³⁷ Loc. Cit.

Pertenece al Estado, y no al cuerpo político que en la organización de cada país tiene como misión ejercerlo. Lo que puede transferirse es el derecho a hacer efectiva la prestación.”

El Estado tiene, entonces, la potestad de crear tributos y de exigirlos debido al poder tributario y a la obligación tributaria que nace de la creación del tributo y la norma al cumplirse el hecho generador, pero ¿qué sucede cuando la persona responsable de pagar un tributo no cumple con dicho pago? Además, surge otra duda, ¿de qué manera se sanciona dicha situación? ¿Quién es la persona que debe sancionar dicho incumplimiento y qué principios rigen para realizar dicha acción?

CAPITULO 2

2.1 ORÍGENES DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

El tributo ha existido en las distintas civilizaciones y sociedades desde la antigüedad. Los sistemas tributarios que han sido aplicados desde ese entonces hasta la actualidad no son tan distintos entre sí, ya que si bien han evolucionado, sus principios son similares. Los orígenes del Derecho Tributario se pueden encontrar desde la época en que las personas se trasladaron de ser nómadas a ser sedentarias, tal como lo explica Arrijoja Vizcaíno ³⁹ *“históricamente hablando, la existencia de la relación jurídico-tributaria se justifica aduciendo que al pasar del nomadismo a la vida sedentaria, para poder dedicarse con mayor facilidad a actividades fundamentalmente lucrativas, el conglomerado social obligó a sus componentes a sacrificar una porción de lucro obtenido para allegar al Gobierno de los fondos y recursos económicos indispensables para la satisfacción de todas las necesidades colectivas, sin cuya atención ningún núcleo social puede subsistir.”*

³⁸ Loc. Cit.

³⁹ Arrijoja Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Editorial Themis, 2003,17ed., Pág. 11.

Marco Altamirano Catalán y Felipe Muñoz Benavente ⁴⁰ coinciden con Vizcaíno, afirmando que “[d]esde los albores de la vida organizada del hombre en comunidad, el poder político debió ocuparse de lograr los recursos suficientes para cumplir con sus tareas de gobierno y administración.”

Se puede mencionar de lo anteriormente establecido, que al momento de formarse una sociedad sedentaria y eminentemente lucrativa se comenzó a formar un sistema político para el efecto de establecer un orden dentro de las comunidades y con ello también se comenzó a formar un sistema tributario en el que se entregaba una parte de lo ganado para ser posteriormente utilizado a favor de las necesidades públicas. Es decir que desde que nació la relación jurídica-tributaria entre gobernantes y gobernados, su naturaleza jurídica ha sido completamente social o pública.

En épocas feudales el sistema tributario entre señor feudal y vasallos tenía como fin principal la protección de parte del señor hacia estos últimos; este tipo de sistema tributario fue utilizado por varias civilizaciones, tal como lo menciona José María Martín⁴¹ “en la antigüedad el tributo no era sino un pago, ya sea en dinero o en especie, que el vasallo debía a su señor a cambio de protección. Así, los conquistadores imponían de ordinario un tributo a los pueblos conquistados. El tributum exigido, desde los primeros tiempos por los romanos, iba a menudo seguido por la concesión de un cierto grado de autonomía, tal como ocurría entre los judíos en los tiempos de Cristo. El mismo sistema fue aplicado con posterioridad por los bárbaros. En los últimos años del imperio romano, eran los ciudadanos romanos quienes pagaban tributos a las tribus bárbaras, primero para apaciguarlas y, más tarde, por haber sido por ellas conquistados. Tributos también exigieron a sus conquistados los hunos, los tártaros y los turcos. En consecuencia, el tributo de la antigüedad solo tenía por objeto lograr protección.”

⁴⁰ Altamirano Catalán, Marco y Felipe Muñoz Benavente, Derecho Tributario parte general, determinación de la obligación tributaria, Chile, Legal Publishing, 2006., Pág. 1.

⁴¹ Martín, José María, Principios del derecho tributario argentino, Argentina, Ediciones Contabilidad Moderna, 1978, Pág. 14.

Flores Zavala⁴² menciona acerca de las obligaciones tributarias de los vasallos lo siguiente: tenían dos obligaciones, una de ellas era prestar servicios personales y la otra se trataba de prestaciones económicas. Al principio, dichas prestaciones eran de carácter arbitrario y luego fueron reglamentadas y limitadas para posteriormente convertirse en subsidios otorgados de parte de los parlamentos a la corona; los cuatro casos especiales en los que el vasallo realizaba una prestación económica al señor eran al pagar el rescate del señor, al este último caer prisionero, para equiparlo por marchar a las cruzadas, al casarse su hija y al ser armado su hijo como caballero.

En cuanto a los tributos que debían pagar los siervos, Flores Zavala⁴³ establece que tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otras de carácter económico. Entre las de carácter económico pueden señalarse las siguientes: la capitación, que era un censo que se pagaba anualmente por cabeza; el formariage o servidumbre matrimonial, la cual era pagada al casarse con una persona distinta al feudo y representaba una cantidad elevada. Al casarse dos personas del mismo feudo, la cantidad que el siervo debía pagar era insignificante; y la mano muerta, que representaba la facultad que tenía el señor feudal para apoderarse de la herencia de los siervos al morir sin dejar hijos, ya que los colaterales no tenían ningún derecho a heredar. El señor podía autorizar que los colaterales percibieran la herencia al pagar un rescate bastante elevado llamado “*derecho de relieve*”.

Agrega Flores Zavala⁴⁴ en cuanto a otros tributos existentes en la época feudal que los demás miembros del feudo debían pagar el censo, que consistía en una renta que los aldeanos tenían que pagar proporcionalmente a su predio, y si este no era pagado se les despojaba del mismo o se les imponía una multa; el pecho o talla, que se imponía una o más veces al año por familia (este tributo era en principio arbitrario y fue regulado con posterioridad). Al hacerse efectivo dicho pago se realizaba una talla con cuchillo en un pedazo de madera; y las tasas de rescate, las cuales debían ser pagadas a cambio

⁴² Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos, México, 9ed, pág. 29.

⁴³ Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit, pág. 30.

⁴⁴ Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit., pág. 31.

de la supresión de algunos servicios personales o en especie. En cuanto a las cargas existentes en especie se trataba de participaciones de productos agrícolas.

Los sistemas utilizados en la antigüedad y los existentes en la actualidad no son tan distintos entre sí, se puede encontrar una gran similitud entre los tributos que se recaudaban anteriormente con los que son recaudados ahora. Según Lucien Mehl⁴⁵ el sistema adoptado en Roma es un tributo (tributum) basado en el censo el cual es tanto un registro de la población como una especie de catastro; se gravaba en su mayoría la riqueza territorial, y su sistema fiscal era bastante organizado. Existía un acto imperial llamado “indictio” por medio del cual se fijaba la cuantía del impuesto territorial. Existía también una administración fiscal formada por magistrados, administradores y prefectos llamados “iudices” controlados por los inspectores imperiales.

Otra característica parecida del sistema tributario actual con respecto al aplicado en el imperio romano, según Mehl,⁴⁶ es el pensamiento de que el tributo es un acto de soberanía pública de acuerdo a la concepción romano de Estado, ya que es establecido por el poder central y todo lo recaudado es utilizado para la cobertura de los gastos públicos; se suponía que las cargas tributarias que los ciudadanos debían soportar tenían que ser proporcionales a sus riquezas.

Se puede afirmar, basándose en lo anteriormente establecido, que los principios del Derecho Tributario de capacidad de pago y de legalidad son tan antiguos como la sociedad misma; ya que aunque en principio algunos tributos eran impuestos de forma arbitraria, posteriormente se regularon y además han servido de pilares para la construcción de los sistemas tributarios existentes en el presente. Además, la existencia del poder tributario es evidente, debido a que, como fue mencionado anteriormente, los tributos eran una representación de la soberanía del Estado y eran impuestos por el poder central. Es importante mencionar que en aquel entonces dichos principios no se practicaban del todo

⁴⁵ Mehl Lucien, Elementos de Ciencia Fiscal, Barcelona, Casa Editorial Bosh, 1964, pág. 45.

⁴⁶ Mehl Lucien, Op. Cit., pág. 46.

porque al igual que en la actualidad, se incurría mucho en abusos de autoridad para establecer tributos y recaudarlos.

Altamirano Catalán y Muñoz Benavente⁴⁷ señalan *“Ferrero, en su libro Grandeza y Decadencia de Roma, resalta el carácter eminentemente financiero de las guerras impulsadas desde la capital imperial, pues una vez sometidas las provincias, habitualmente mantenían sus esquemas de tributación, pero obviamente se imponía un nuevo sujeto activo del impuesto, un nuevo recaudador, el Emperador. De hecho, la historia nos recuerda a los recaudadores romanos como máxima expresión del abuso fiscal, por las tormentosas cargas que exigían de los habitantes del imperio.”*

Al respecto Mehl⁴⁸ afirma que el sistema romano fue criticado debido a que *“su práctica daba lugar a desigualdades en la distribución de las cargas, al desarrollo de privilegios y exenciones, y sobre todo a la utilización de las medidas draconianas para su cobro (los insolventes estaban sometidos a penas de cárcel y tortura)”*.

Otra situación que se daba anteriormente y que se sigue practicando en la actualidad es el incumplimiento por parte de los contribuyentes en cuanto a la entrega de los tributos a quien corresponde; es decir que desde el principio de la historia se han cometido infracciones a las normas tributarias y por lo tanto siempre han existido consecuencias aplicadas a los transgresores. En cuanto a las sanciones aplicadas a las personas que incurrían en transgresiones a las obligaciones tributarias, se puede determinar que han cambiado notoriamente ya que en la antigüedad eran más drásticas, como lo mencionado acerca de las torturas en Roma, aunque también se aplicaban multas, como cuando no era pagado el tributo de censo por parte de los aldeanos en la época feudal según lo establecido en párrafos anteriores.

Otro ejemplo que se puede mencionar al respecto de la existencia histórica de las infracciones y sanciones de carácter tributario es en la época de los mayas, en la

⁴⁷ Altamirano Catalán, Marco y Felipe Muñoz Benavente, Op. Cit., Pág. 2.

⁴⁸ Mehl Lucien, Op. Cit. Pág. 46.

que según Lawrence H. Feldman menciona que *“coexistieron dos sistemas de distribución, el primero a través del mercado de intercambio y el segundo, paralelo al mercado, que era “el canal oficial para tributos, multas y regalos”.*

Con respecto al Derecho Penal Tributario como rama del Derecho, se puede hacer referencia a lo mencionado por Fonrouge⁴⁹, quien afirma que *“la naturaleza jurídica de las infracciones a las normas tributarias y de las consiguientes sanciones, es materia que ha preocupado a la doctrina, pudiendo señalarse una intensa elaboración desde fines del siglo XIX. A medida que adquiría desarrollo la actividad financiera del Estado y que la violación de la legislación revestía mayor importancia, los autores comenzaron a preguntarse si el tipo de infracciones que nos ocupa debía asimilarse a los delitos comunes o sí, por el contrario constituían una categoría especial merecedora de tratamiento represivo particular...”.*

A medida que las transgresiones tributarias aumentaron, aumentó también la incertidumbre con respecto a si dichas transgresiones deberían de ser consideradas como delitos del Derecho Penal Común, o si por el contrario deberían ser tratadas como otro tipo de infracciones totalmente distintas que las anteriores. Es primordial agregar que es de gran importancia mantener el orden dentro del sistema tributario de un Estado, debido a que, como ya se ha mencionado anteriormente, los tributos representan la fuente principal de ingresos dentro de este y al aumentar las transgresiones en contra de las normas tributarias se está afectando también a la administración tributaria, y por ende a la sociedad en general.

2.2 NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

Según Porras y López⁵⁰ para la eficiente convivencia, deben existir limitantes de la libertad de los seres humanos, esto se lleva a cabo mediante normas que

⁴⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero, Volumen 2*, Buenos Aires, Depalma, 1973, 2da. Ed. p.357

⁵⁰ Porres y López, Armando, Op. Cit., pág. 141.

hasta cierto punto permiten o prohíben ciertas actitudes de los mismos. Existen dos tipos de actos humanos, actos lícitos y actos ilícitos, los actos ilícitos son los que violan una ley, ya sea por prohibición o por omisión; es decir que todo acto que sea violatorio de la voluntad de una norma jurídica constituye un acto ilícito.

Es preciso recordar que la obligación tributaria nace a partir de una norma jurídica, por lo que el hecho de no cumplir con esta constituye un acto ilícito, ya que no se encuentra cumpliendo con lo que dicha norma ordena al responsable del cumplimiento de la obligación.

Tanto Delgadillo Gutiérrez⁵¹ como Calvo Ortega⁵² y Porres y López⁵³ concuerdan en que los ilícitos tributarios se originan cuando el sujeto pasivo incumple con las obligaciones establecidas legalmente y que esto consecuentemente deriva a la imposición de una sanción adecuada a dicho incumplimiento.

Los autores Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez⁵⁴ y Manuel De Juano⁵⁵ opinan que uno de los problemas que se han originado en el tema del Derecho Tributario y sus sanciones es determinar a qué rama del Derecho pertenece, ya que algunos autores lo consideran parte del Derecho Penal y que por lo tanto se deben utilizar sus principios al momento de existir infracciones en dicho ámbito debido a que se trata de la comisión de “ilícitos” llamados delitos fiscales; otros autores creen que se trata de una rama autónoma del derecho, lo cual Delgadillo Gutiérrez considera como poco acertado ya que en la aplicación de las sanciones al infringir el Derecho Tributario, se utilizan los principios del Derecho Penal al tener las sanciones naturaleza jurídica penal, y es por esta razón que no deben separarse.

⁵¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México 1998, Limusa, pág. 171.

⁵² Calvo Ortega, R, Op. Cit., Pág. 19.

⁵³ Porres y López, Armando, Op. Cit., pág. 143.

⁵⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Op. Cit., pág. 171.

⁵⁵ De Juano, Manuel, Op. Cit., pág. 302.

Además, agrega Manuel De Juano⁵⁶ que otro de los problemas en cuanto a la naturaleza jurídica del Derecho Tributario sancionador es la legitimidad de las instituciones para sancionar las infracciones o delitos, penales o administrativas.

Para determinar la naturaleza jurídica del Derecho Tributario Sancionador se debe tener en cuenta cuáles son los principios que lo informan para imponer dichas sanciones. Partiendo de ello se analiza a qué rama del Derecho pertenece, o si bien se considera como una rama autónoma.

Delgadillo Gutiérrez⁵⁷ , Héctor Carrasco Iriarte⁵⁸ y Calvo Ortega⁵⁹ consideran que las infracciones tributarias y sanciones de dicha naturaleza tienen en esencia el mismo esquema que las de otros sistema sancionatorios y que el ilícito tributario se divide en dos figuras, las cuales son las siguientes:

- Infracciones (a las cuales se les imponen sanciones)
- Delitos (a los cuales se le imponen penas)

Para determinar dentro de que conjunto se encuentra la transgresión, se debe tomar en cuenta la gravedad de la contravención en cuanto a su antijuridicidad y culpabilidad, considerando si dichas infracciones se encuentran tipificadas como delitos dentro de cierto ordenamiento jurídico.

Calvo Ortega⁶⁰ opina que al igual que el tributo no puede existir si no se encuentra establecida en la ley, las infracciones tributarias deben ser predisuestas esta última, es decir que se debe respetar el principio constitucional de reserva de ley.

⁵⁶ De Juano, Manuel, Op Cit. pág. 302.

⁵⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Op. Cit., pág., 171.

⁵⁸ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, México, IURE, 2001, pág. 342.

⁵⁹ Calvo Ortega, R, Op Cit., Pág. 19.

⁶⁰ Loc. Cit.

Dicho principio se encuentra en el artículo 17 de la Constitución de la República de Guatemala⁶¹ el cual determina que no puede haber pena sin la existencia de un delito determinado anteriormente.

Delgadillo⁶² opina que al dividirse las transgresiones fiscales de la forma descrita anteriormente *“Se podría originar el problema de que dicha situación sea sancionada tanto de forma penal como de forma administrativa; lo cual en principio plantea el problema de que dicho hecho ilícito sea castigado al principio constitucional de que ‘Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene’ (non bis in idem)”*.

La situación anterior se encuentra regulada en el ordenamiento jurídico de Guatemala. El Código Procesal Penal de Guatemala⁶³, lo menciona en su artículo 17 (única persecución) el cual *determina que “nadie debe ser perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho...”*.

Porres y López⁶⁴ afirma que el acto ilícito puede ser tanto de carácter civil como de carácter penal, teniendo los primeros consecuencias en el patrimonio, y los segundos son consecuentemente considerados delitos.

Argumenta el autor Giuliani Fonrouge⁶⁵ que el problema del ilícito tributario no es para nada nuevo, sino al contrario, data de la antigüedad y su estudio es de gran importancia ya que la transgresión a normas tributarias no son un atentado en contra de los derechos pecuniarios del Estado, ni es solamente una desobediencia a las órdenes de la administración pública, sino que alteran por completo el orden jurídico y los principios de la moral; es debido a lo anterior que

⁶¹Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 31 de mayo de 1985.

⁶² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Op. Cit., pág. 172.

⁶³ Congreso de la República de Guatemala, Decreto 51-92, fecha de emisión: 28/09/1992, fecha publicación 7/12/1992.

⁶⁴ Porres y López, Armando, Op. Cit., pág.143

⁶⁵Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., pág. 655

la sanciones de carácter tributario además de tener una finalidad reparatoria del daño como tal, tienen una finalidad represiva o intimidatoria.

El Estado debe ejercer presión sobre sus contribuyentes para que no dejen de realizar los pagos de los impuestos que le corresponden, ya que dicha situación tiene consecuencias graves dentro de la sociedad; es debido a lo anterior que algunas sanciones tributarias son bastante altas, para que en consecuencia las personas eviten cometer infracciones o, en su caso, no reincidir en estas. Es importante recordar que los impuestos representan la mayor parte de los ingresos de un Estado y es de esta forma que se mantiene un equilibrio en los servicios públicos.

El autor José María Martín⁶⁶ opina que lo ideal dentro de un Estado es que todos los contribuyentes se adecuaran perfectamente a las leyes de carácter tributario, cumpliendo totalmente con sus obligaciones.

María Martín⁶⁷ comenta también que es muy difícil que todos los contribuyentes se ajusten a la ley y actúen conforme a ella y demás reglamentos en materia tributaria, ya que es frecuente el desconocimiento de ambos por ser tan amplios, y por otros motivos existentes; lo anterior obliga a los entes recaudadores a utilizar mecanismos que señalan los incumplimientos por parte del sujeto pasivo o responsable.

En la misma línea que María Martín, De Juano⁶⁸ comenta que *“lo razonable en el juego armónico de las disposiciones tributarias habría de ser que el contribuyente se ajustara al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entendiendo por tales las que la ley prevé, sin desviaciones, arbitrariedades y deformaciones por malas*

⁶⁶ María Martín, José, Op. Cit., pág. 597.

⁶⁷ Loc. Cit.

⁶⁸ De Juano, Manuel *Curso de finanzas y derecho tributario Tomo II*, Rosario Ediciones Molachino, 1971, Segunda edición, pág 597.

prácticas o interpretaciones erróneas del poder administrador o de sus funcionarios recaudadores.”

Asimismo comenta que “es evidente que tal armonía no resulta fácil de conseguir. Aunque la mayoría de los contribuyentes actúan acorde con la ley y con las disposiciones que la reglamentan, como consecuencia a veces de la complejidad de la materia, del desconocimiento de la disposición aplicable, o de otras razones de aún menor justificación, es lo cierto, que las entidades recaudadoras se ven obligadas a practicar ajustes que, al mismo tiempo que ponen en evidencia la evasión fiscalmente producida, señalan la conducta tributaria del sujeto pasivo o del responsable del ingreso.”

Se debe recordar que entre el mundo del “ser” y del “deber ser”, existen grandes diferencias. Los ciudadanos contribuyentes no siempre cumplen con sus obligaciones con la Administración Tributaria, y debido a ello el Estado mediante el Poder Tributario, impone ciertas normas dentro de su ordenamiento jurídico que establecen clara y específicamente cómo y cuándo se infringen sus normas, y a la vez imponen las sanciones que se sufren a consecuencia del incumplimiento de dichas normas; para llevar a cabo lo anterior se debe tener claro bajo qué reglas o principios se sancionarán a los infractores de las normas de naturaleza tributaria.

Algo muy importante que debe mencionarse es que el hecho de que en un Estado los sujetos pasivos traten de evadir los impuestos, tal como menciona Manuel de Juano, se debe también al desconocimiento de la ley. En Guatemala existe una disposición que se encuentra dentro de la Ley del Organismo Judicial que menciona que ninguna persona puede alegar ignorancia de la ley, ya que es una obligación de todos los ciudadanos informarse acerca de la normativa que rige al Estado. También es una tarea del Estado informar a la sociedad acerca de las obligaciones tributarias que le competen a través de los medios de comunicación para que dicha información se reciba por la mayoría de contribuyentes.

Por último, se debe señalar que las infracciones tributarias se dan en todas las partes del mundo debido a que siempre habrá sujetos irresponsables que contribuyan al desbalance de los ingresos públicos dentro de la sociedad por medio de las transgresiones al ordenamiento tributario.

2.3 TEORÍAS DE LA NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

Distintos autores, estudiosos del Derecho, han discutido el tema de las faltas a las normas tributarias. Algunos argumentan que las infracciones de carácter tributario deben ser sancionadas basándose en el Derecho Administrativo, otros autores están de acuerdo con sancionar las faltas a la normativa tributaria por medio del Derecho Penal como tal, o bien que se basa en sus propios principios sancionadores. Esto ha dado origen a distintas teorías.

Según el autor Fonrouge⁶⁹ existen dos teorías para explicar la naturaleza jurídica del ilícito tributario:

TEORÍA PENALISTA

Comenta el mismo autor que eran partidarios de la presente teoría Swaiger y Meyer, seguidos posteriormente por otros autores (Wagner, Vovke, Von Bar, entre otros).

La teoría penalista argumenta lo siguiente:

- El legislador fiscal y el legislador penal tienen el objetivo de restringir la libertad de acción del individuo y proteger intereses superiores de índole moral.
- La facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la

⁶⁹Ibid. pág. 358.

comunidad, de modo que las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común.

- Más que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal trata de eludir una disminución de riqueza personal (capital o renta), de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

Partiendo de lo anterior, algunos autores españoles e italianos tienen ideas encontradas con respecto al lugar en el que se deben encajar las contravenciones referentes a la normativa tributaria. Villegas, que es un autor penalista citado por Fonrouge⁷⁰, indica que existe una diferencia entre delito y contravención, la cual también es llamada por el mismo “infracción” y afirma que aunque los delitos de carácter tributario son infracciones, se diferencian de forma cuantitativa. Las infracciones son el género y los delitos son lo específicos.

Augusto Saccone⁷¹ es partidario de la teoría penalista ya que opina que los ilícitos penales, tributarios y administrativos no difieren entre sí y que el bien jurídico tutelado entre ambos es el mismo, además de tomar en cuenta que tanto en lo penal como en lo tributario se busca intimidar y reprimir por medio de las infracciones y sanciones.

Agrega Saccone⁷² que la presente teoría ha tenido diversidad de críticas, y se considera que la infracción tributaria no puede encasillarse ni dentro del Derecho Penal ni dentro del Derecho Tributario y por ello se encaja dentro

⁷⁰ Loc. Cit.

⁷¹ Saccone, Mario Augusto, *Manual de Derecho Tributario*, Argentina, La ley, 2002, pág 143.

⁷² Loc. Cit.

del Derecho Penal Tributario como una rama derivada del Derecho Penal común.

Como una opinión contraria a lo anteriormente mencionado por Saccone, Jarach⁷³ determina que el Derecho Penal Tributario no puede considerarse parte del Derecho Penal Común, pero sí del Derecho Tributario, ya que el primero es una extensión de este último y nace del mismo; es por esa misma razón que puede separarse de él.

Un dato interesante que agrega Saccone⁷⁴ y De Juano⁷⁵ es que anteriormente el fraude fiscal no era considerado delito, sino que infracción tributaria especial o contravención policial, como era llamado, distinto a los delitos considerados dentro del Derecho Penal común; dicha situación debilitó la moral fiscal y por ello tuvo que reforzarse aplicando la ley penal común, lo cual sucedió en Alemania en un principio.

Agrega De Juano⁷⁶ que en aquel entonces se creía que las infracciones tributarias y la de carácter penal tenían la misma naturaleza ya que se opinaba que el bien tutelado era el mismo en los dos casos, ya que ambos tienen como fin prevenir lesiones que afectan los derechos de la sociedad y sus miembros y que al llevarse a cabo dichas lesiones consecuentemente se debía imponer una sanción por medio de una pena al igual que en el Derecho Penal Común.

⁷³ Jarach Dino, *El ilícito tributario, Derecho Fiscal*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, pág 769.

⁷⁴ Saccone, Mario Augusto, Op. Cit., pág. 144.

⁷⁵ De Juano, Manuel Op. Cit. pág. 304.

⁷⁶ Loc. Cit.

Saccone⁷⁷, citando a García Belsunce, menciona que *“el ilícito tributario y sus sanciones son de naturaleza penal porque: 1. la ilicitud no es patrimonio del derecho penal, 2. no todo el derecho penal esta en el código penal, 3. el acto ilícito supone una norma preexistente que lo prohíbe, 4. Cuando un ilícito está tipificado en ley se convierte en acción punible que da lugar a una pena; 5. La ilicitud está determinada por un conjunto de valores tendientes a sancionar actos que trasuntan conductas que se apartan del deber ser.”*

Agrega Saccone⁷⁸ a esta teoría que Aftalión considera que supletoriamente se aplica el Derecho Penal cuando existe silencio en otras ramas para aplicar penas.

Un razonamiento agregado por Saccone⁷⁹ con respecto a esta teoría es que si se van a sancionar las infracciones tributarias por medio del Derecho Penal común también serán utilizados sus principios favorecedores a los infractores, como los de irretroactividad de la ley, legalidad, culpabilidad admisión del error excusable, entre otros.

Dentro de la normativa de las legislaciones de los distintos países centroamericanos se observa que se toma en cuenta el principio de irretroactividad dentro del Derecho Tributario para la aplicación de las sanciones correspondientes, así como también se aplica el principio de legalidad.

⁷⁷ Saccone, Mario Augusto, Op. Cit., pág. 144.

⁷⁸ Loc. Cit.

⁷⁹ Loc. Cit.

Augusto Saccone⁸⁰ expresa, citando a Spisso, que “en la actualidad la posición dominante en la doctrina rechaza el punto de vista según el cual entre delito y contravención existen diferencias cualitativas, y que esa clasificación distinta es una consecuencia inevitable del régimen federal adoptado por la Constitución nacional, que si bien le atribuye al congreso la facultad de dictar el Código Penal, impone reconocerle a las provincias, en el ejercicio del poder de policía que les incumbe, las facultades para ponerlo en práctica, establecer prohibiciones y conminar mediante penas su cumplimiento.”

Con respecto a lo anterior se puede comentar que en la mayoría de la normativa de los países centroamericanos, así como en México y España, que fueron las legislaciones estudiadas en el presente trabajo de investigación, se realiza la diferencia entre infracción y delito, o contravención y delito, como Spisso lo denomina, y por lo tanto se sancionan de forma distinta, ya sea utilizando el régimen administrativo o el penal respectivamente.

Expresa Augusto Saccone⁸¹, que Sainz de Bujanda “se pronuncia por la naturaleza criminal de la infracción tributaria y expresa que aplicando criterios de estricta lógica jurídica, al margen de formulaciones positivas, las infracciones tributarias son en sustancia, verdaderas infracciones penales, tanto por la estructura de la infracción como por la naturaleza de la sanción.”

⁸⁰ Ibid., pág. 145

⁸¹ Loc. Cit.

Agrega Saccone⁸² que en resumen Sainz de Bujanda piensa que entre las infracciones penales y las tributarias no existe diferencia alguna, que en todo caso la diferencia sería de tipo formal únicamente.

Básicamente los partidarios de la teoría penalista coinciden en que existe identidad entre las infracciones de carácter tributario y las de carácter penal, ya que su estructura y naturaleza es la misma.

Siguiendo la línea penalista, las sanciones adecuadas para las infracciones tributarias son relativamente parecidas a las penales, debido a que aunque unas sean de carácter tributario, y otras de carácter penal la finalidad es exactamente la misma en cuanto a que las autoridades fiscales y las penales tienen como objetivo mantener el orden público y proteger la administración pública como bien jurídico tutelado de la sociedad; otro punto importante dentro de la presente teoría es la utilización de los principios del Derecho Penal para la aplicación de las sanciones tributarias, este y los demás factores anteriores tienen como consecuencia que los autores penalistas mencionados concluyan en que el carácter de las transgresiones dentro de la materia tributaria se deben situar dentro del ramo penal.

La segunda teoría que expone Fonrouge⁸³ la cual también describe Augusto Soccone⁸⁴ y es la siguiente:

⁸² Loc. Cit.

⁸³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., pág. 664-668.

⁸⁴ Saccone, Mario Augusto, Op. Cit., pág. 148.

Teoría Administrativista

Esta es una teoría de naturaleza Alemana, en donde se argumenta a favor de la existencia de un Derecho Penal Administrativo o Derecho Penal Económico, nombre que se le da en la actualidad. Goldshmidt es considerado como el precursor de la presente doctrina, y opinaba que existen dos tipos de ilicitud:

- Lo contrario al orden jurídico
- La violación a las normas protectoras del bien común o estatal

En el caso de las normas tributarias se origina una desobediencia a las órdenes de la administración, por lo que se concluye que se quebranta un fin administrativo, no así a los bienes jurídicos individuales. Agrega también que el Derecho Penal tiene como objetivo reprimir todas las acciones que intenten violar los deberes morales, o de las personas. Por otro lado, el Derecho Penal Administrativo vela por eliminar todo lo que frene el encauce de una sociedad al cumplimiento del bien común, o bienes del Estado, por medio de la indemnización al fisco al momento de transgredir las normas tributarias. Determina que la naturaleza administrativa de la forma de penalizar en el ámbito tributario es el hecho de que quien juzga y aplica las sanciones es la Administración Pública, y en el Derecho Penal Común es el órgano jurisdiccional correspondiente penando a todo aquel que intente interrumpir dicho objetivo primordial, por lo que la pena como tal nace del poder punitivo de la Administración.

Schonque, mencionado por Fonrouge⁸⁵ indica que *“en síntesis, la teoría administrativista afirma que las penas administrativas no son consideradas de corrección o de seguridad, ni de intimidación, sino que se trata de una*

⁸⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., pág. 664-668.

pena de orden; la transgresión a dichas disposiciones es considerada como una conducta anti-administrativa, por no ayudarla a conseguir su fin 'el bien común', además de que para su culpabilidad rigen principios especiales. ..."

Menciona De Juano⁸⁶ que bajo este título se colocan a las teorías que distinguen y afirman la existencia de las diferencias entre el delito como tal y la contravención.

Agrega De Juano⁸⁷ que *"por una parte el denominado derecho penal común u ordinario contiene al conjunto de disposiciones que caracterizan a infracciones que lesionan en forma inmediata y directa a los derechos, tanto individuales como sociales, de las personas. A tales infracciones se les denomina delitos y son del contenido propio del Código Penal..."*

Asimismo agrega ,completando su opinión anterior, al igual que **Soccone**⁸⁸, quien cita a Villegas Basabilbaso, José María Martín, Nuñez, que a esta teoría también la llaman contravencionista o de las contravenciones, principalmente porque admiten distinción entre delitos y contravenciones. Concuerdan en cuanto a que en el Derecho Penal existen ciertas normas que no están reunidas dentro de un mismo código, sino que se encuentran descritas en otras normas o leyes, que son las que establecen faltas en contra de la actuación del Estado, las cuales pertenecen al Derecho Penal Contravencional o Administrativo a cuyas infracciones se les denomina contravenciones. Además de considerar que para las infracciones penales es apta la jurisdicción judicial y para las infracciones tributarias la jurisdicción administrativa por tratarse de ilícitos

⁸⁶ De Juano, Manuel, Op. Cit.,. pág. 308.

⁸⁷ Loc. Cit.

⁸⁸ Saccone, Mario Augusto, Op. Cit.,. pág. 148.

que no afectan directamente a los individuos y a sus derechos, al contrario del Derecho Penal.

Agrega De Juano⁸⁹ que su opinión es que la naturaleza de los delitos y las contravenciones es la misma, ya que ambas se cometen con dolo o culpa, su diferencia no es esencial sino cualitativa, y las infracciones tributarias son contravenciones ya que no lesionan directamente ni inmediatamente a los individuos sino al Estado y sus actividades.

Fonrouge⁹⁰ afirma que una situación que también menciona esta doctrina es el hecho de que el derecho penal administrativo también forma parte del derecho penal como tal y le permite recurrir a sus principios generales, ya que son principios generales del derecho.

La teoría administrativa ha sido aceptada por administrativistas y penalistas italianos, autores suizos, argentinos, pero ignorada casi totalmente por la doctrina francesa; Waline, autor francés da la siguiente solución con tendencia administrativa, sin ser partidario de la misma: las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal, y tampoco pertenecen al derecho civil y que aunque dichas penas sean impuestas por el juez tienen la misma naturaleza que las sanciones administrativas, es decir que son penas, pero no penas estrictamente del derecho penal como tal.

Fonrouge⁹¹ determina que *“Estudiosos españoles también simpatizan con la presente doctrina, afirmando que la penalización de las contravenciones a las normas tributarias debe llevarse a cabo por la Administración Tributaria o tribunales administrativos, independizándola completamente*

⁸⁹ De Juano, Manuel, Op. Cit., pág. 308

⁹⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., pág.668.

⁹¹ Ibíd. pág.668.

del Derecho Penal. En la actualidad, la Ley General Tributaria Española de 1963 incorpora infracciones, inclusive las que son consideradas como delitos, complementadas por el Derecho Penal...”

La idea principal de la teoría administrativista es la distinción que realizan los autores que se encuentran de acuerdo con esta, entre delitos y contravenciones, otorgándole a los ilícitos tributarios el rango de contravenciones y por lo tanto también afirmando que su naturaleza jurídica es administrativa debido a que dichas contravenciones son sancionadas por medio de la Administración Pública, por ser transgresiones que no dañan directamente a la persona sino a los intereses del Estado. La finalidad de la sanción administrativa es esencialmente evitar que no se paguen los tributos o reivindicar a la administración pública al no pagarse, para evitar un desequilibrio en la hacienda pública del Estado y por ende se afecte su fin último que es el bien común.

Se puede determinar que la teoría administrativista se enfoca en la idea de que el derecho penal sanciona delitos que afectan directamente a las personas y sus derechos, además de que dichas sanciones son aplicadas por los organismos jurisdiccionales penales competentes en dichos casos; lo anterior no difiere totalmente de las sanciones tributarias ya que las contravenciones, aunque no son consideradas delitos, son creadas y aplicadas por el Estado a través del órgano competente. Se debe recordar que el Derecho Penal, atendiendo al *ius puniendi*, se refiere a la facultad que tiene el Estado, como único ente soberano, de crear un conjunto de normas que tienen como finalidad la protección del orden público, por esto es importante mencionar que la teoría administrativista no difiere tanto de la teoría penalista debido a que aunque las contravenciones no afectan a la persona o a sus derechos específicamente, el Derecho Penal busca la protección de ciertos bienes jurídicos tutelados que se refieren a los

valores más altos existentes dentro de una sociedad y que deben ser garantizados por el Estado, y definitivamente la administración pública es considerada un bien jurídico tutelado. Por otro lado, esta teoría establece la existencia de un Derecho Penal Contravencional, que se vale de los mismos principios del Derecho Penal Común para su aplicación a los transgresores de las normas fiscales.

Fonrouge⁹² y De Juano⁹³ exponen una tercera teoría:

Tendencia Autonomista

La presente teoría se centra principalmente en la autonomía de la disciplina, como su nombre lo indica, del Derecho Penal Financiero o Derecho Penal Tributario; separa totalmente el Derecho Penal Tributario del Derecho Penal Común, Derecho Penal Administrativo o de la ciencia financiera como tal.

Se le define como la parte del Derecho Público que estudia los delitos derivados de la transgresión a las normas de índole tributaria. Tiene como finalidad primordial defender el interés público y social.

Godoy, quien está de acuerdo con el autor De Juano, afirman que así como las normas tributarias de carácter general son calificadas como autónomas en su rama tributaria o fiscal específicamente, también los actos antijurídicos y sus sanciones correspondientes deben ser calificadas de tal forma, es decir que tanto los actos ilícitos de calidad tributaria son descritos por el Derecho Tributario también las sanciones para los mismo son de dicha naturaleza.

⁹² Ibid., pág. 369-670.

⁹³ De Juano, Manuel, Op. Cit., pág. 307.

Continúa Fonrouge⁹⁴ expresando que un partidario de la presente teoría, Gomes de Souza, considera que hay tanto normas penales en el Código Penal como en la normativa de las demás ramas del Derecho, y que por lo tanto también las hay en el Derecho Tributario; partiendo de lo anterior afirma que a esta disciplina debe llamársele Derecho Tributario Penal y no Derecho Penal Tributario.

Gomes de Souza quería enfatizar el hecho de que el ilícito tributario nace del Derecho Tributario y no del Derecho Penal, y es por ello que determina que se le debe llamar Derecho Tributario Penal a dicha rama considerándola como autónoma del Derecho.

De Juano⁹⁵ agrega que *“estas tesis de la unidad del derecho tributario nos conducen a rechazar la aplicación obligatoria de todos los principios que gobiernan al derecho penal común, excepto en aquellos casos en que por expresa disposición de las respectivas normas tributarias aquéllos sean aplicables”*

Soccone⁹⁶ describe que la presente teoría es la que concibe al Derecho Penal Tributario como rama autónoma del Derecho, separada totalmente del Derecho Penal convencional, del Derecho Financiero y del Derecho Administrativo y que es la rama del Derecho Público que se dedica a estudiar específicamente los delitos tributarios, es decir las infracciones a su normativa que obligan a los contribuyentes a realizar las prestaciones correspondientes para luego cubrir las necesidades sociales estatales,

⁹⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Clt., pág. 369-670.

⁹⁵ De Juano, Manuel Op. Cit. pág. 307.

⁹⁶ Saccone, Mario Augusto Op. Cit. pág. 149-150

agrega que en algunos casos se vale supletoriamente de los principios del Derecho Penal Común.

Tomando en cuenta lo último mencionado por Soccone, se puede observar que no se puede desligar totalmente el Derecho Penal convencional del Derecho Penal Tributario, ya que supletoriamente se utilizan los principios del Derecho Penal Común, pero debe tenerse esencialmente en cuenta que el fundamento de la presente teoría es la autonomía de la rama del Derecho que se encarga de lo relativo a los ilícitos tributarios y sus sanciones.

La teoría autonomista toma como pilar la idea que establece que el Derecho Tributario es autónomo y que los actos en contra de la normativa tributaria poseen esa misma naturaleza, por dicha razón no puede determinarse perteneciente al Derecho Penal; además afirman los partidarios de la presente teoría que al aplicar las sanciones correspondientes se utilizan los principios propios del Derecho Tributario, aplicando únicamente los principios del Derecho Penal en los casos en que legalmente se establezca o cuando así se amerite por vacíos legales.

Por último Fonrouge⁹⁷ y Soccone⁹⁸ exponen las ideas de la última teoría:

Teoría Dualista

Esta teoría la siguen principalmente los italianos, quienes dividen las infracciones según su naturaleza.

⁹⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit. pág. 671.

⁹⁸ Saccone, Mario Augusto, Op. Cit., pág. 150.

Delitos tributarios: que son aquellos que no cumplen con la obligación de pago y que sanciona el Derecho Penal ya sea por medio de multas y reclusiones o arrestos.

Sanciones Administrativas o Civiles: hacen alusión a las infracciones cometidas en contra de disposiciones de la autoridad que tienen como objetivo la tutela de la normativa fiscal, sancionándolas ya sea de forma pecuniaria, con recargos o pagos adicionales, comisos o clausuras de establecimientos.

Fonrouge⁹⁹ quien cita a Sechi continúa comentando que esta teoría realiza una mezcla entre la teoría administrativista y la teoría penalista, considera que si la contravención ataca el orden jurídico se considerará delito. En cambio, si la infracción perjudica a la Administración Tributaria en el ejercicio de su función principal, es de carácter administrativo; Giuliani realiza la distinción entre sanciones de carácter penal o delitos, y contravenciones y las sanciones administrativas y civiles.

Autores españoles consideran que todas las infracciones de carácter tributario son de naturaleza administrativa y que en ciertas ocasiones pueden recaer en ilícitos penales.

Expresa Waline, citado por Fonrouge¹⁰⁰ que “las sanciones, en efecto, son de orden administrativo y se presenta como una manifestación directa del poder fiscal en cuanto se relaciona con el proceso de determinación, control percepción de los tributos: en tanto que las penas corresponden al contencioso represivo por omisiones, ocultaciones y otras infracciones dolosas y ofrecen una fisonomía penal, si bien con caracteres especiales, que tornan inaplicables ciertos principios del derecho penal común ...”

⁹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit. pág. 671.

¹⁰⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., pág. 375.

Comenta **Fonrouge**¹⁰¹ hablando del sistema tributario argentino que “*las sanciones por infracciones tributarias, de orden sustancial o formal, ya consistan en penas corporales o pecuniarias o en otros tipos de condenas (clausuras, inhabilitaciones, etc.), pertenecen a una sola y única categoría jurídica, como hemos dicho; no solo como consecuencia de la autonomía del derecho financiero, y de su parte principal, el derecho tributario, sino también por circunstancias inherentes a nuestro ordenamiento institucional y hasta por exigencias del principio de certeza del derecho.*”

Margain Manaitou ¹⁰² agrega acerca de la legislación mexicana lo siguiente “*...NUESTRA LEGISLACIÓN, en los términos del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, en las infracciones de los ordenamientos tributarios se tomará en cuenta exclusivamente el aspecto administrativo y las sanciones que por tal concepto correspondan, serán sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por la responsabilidad penal. Al respecto, la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expresado que: ‘Los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas’. ...*”

Se puede extraer de lo anterior que la naturaleza de las infracciones dentro del ámbito tributario son de carácter mixto, ya que en algunas ocasiones los contribuyentes incurren en contravenciones a su normativa, pero no son tomadas en cuenta como delitos específicamente ya que no dañan del todo moralmente a la sociedad sino que distraen a la administración estatal de su fin primordial que, como ya se mencionó repetidas veces, es el bien público. Por lo tanto, cuando el contribuyente comete infracciones de naturaleza fiscal que son consideradas como delitos, se vale supletoriamente del Derecho Penal; es esta rama la que otorgará los principios a seguir para reprender debidamente a los infractores.

¹⁰¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., pág. 683.

¹⁰² Margain Manaitou, Emilio Op. Cit., pág. 336.

Se puede decir que la teoría más aceptada y la más congruente con los sistemas jurídicos actuales es la teoría dualista ya que las legislaciones, principalmente las estudiadas en la presente investigación, tienden a realizar la distinción entre los delitos tributarios y las infracciones tributarias así como sus sanciones según sea el caso, atribuyéndole al Derecho Penal lo relativo a las penas de aquellos ilícitos fiscales tipificados como delitos y a la Administración Tributaria las sanciones de las transgresiones tributarias que no encajen como conductas delictuales.

Fonrouge¹⁰³ también agrega con respecto al derecho extranjero que “[e]l derecho positivo de numerosos países demuestra que el ilícito tributario está legislado en las leyes de la materia y no dentro de las normas penales comunes, salvo en algunos casos los delitos tributarios”

2.4 DERECHO PENAL TRIBUTARIO

El autor Mario Augusto Saccone¹⁰⁴ menciona que “*el Derecho Tributario Penal regula jurídicamente lo concerniente a las infracciones fiscales y sus sanciones. Como no siempre el obligado actúa conforme a la ley, corresponde el análisis de las normas aplicables en caso de violaciones a las disposiciones tributarias así como también las penalidades aplicables a los transgresores*”

Continúa **Mario Augusto Saccone**¹⁰⁵ “[e]s indudable que la norma tributaria material que impone obligaciones, requiere necesariamente como complemento que el derecho prevea una sanción correlativa para el caso de incumplimiento, so pena de perder su calidad de norma jurídica.”

Saccone¹⁰⁶ expone la postura de Valdés Costa mencionando que también es la postura de la mayoría de doctrinas, afirma que las penas, aun sean de derecho tributario, deben basarse en los mismos principios del derecho penal no

¹⁰³ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., pág. 683.

¹⁰⁴ Saccone, Mario Augusto, Op. Cit., pág. 28.

¹⁰⁵ Loc. Cit.

¹⁰⁶ Loc. Cit.

importando quien las aplique; aun así se les llame infracciones administrativas o tributarias.

Con respecto al Derecho Penal Tributario, el autor Manuel De Juano¹⁰⁷ agrega que existen ciertos problemas ya que se debe determinar si tienen relación o no con el Derecho Penal convencional.

Principalmente De Juano,¹⁰⁸ Dino Jarach y Carlos María Folco¹⁰⁹ lo definen como el conjunto de normas que describen las violaciones o infracciones, es decir las violaciones a las obligaciones derivadas del derecho tributario administrativo y sus respectivas sanciones, así como también el conjunto de normas que tipifican el ilícito tributario y las sanciones de los mismos.

Emilio Margain Manautou¹¹⁰ opina que *“Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular.”*

Agrega María Folco¹¹¹ que el poder sancionador del Derecho Tributario no recae únicamente en el Organismo Judicial sino que también se le otorga a la Administración Tributaria la facultad de imponer sanciones a las infracciones dentro de dicho ámbito.

Todas las obligaciones que se encuentran dentro de la normativa del Derecho Tributario deben estar previstas por ciertas sanciones o penas para el efecto de

¹⁰⁷ De Juano, Manuel, Op. Cit.,. pág. 302-303.

¹⁰⁸ Ibid. pág. 303.

¹⁰⁹ Folco, Carlos María, *Procedimiento Tributario Naturaleza y Estructura*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni Editores, Segunda edición, pág. 297.

¹¹⁰ Margain Manaitou, Emilio Op. Cit. pág. 331.

¹¹¹ Folco, Carlos María Op. Cit. pág. 298

hacer del conocimiento del contribuyente de cuáles son las consecuencias de su incumplimiento, estas normas punitivas son las que, según algunos autores determinan, forman parte del estudio del Derecho Penal Tributario. Los autores que opinan al respecto, se encuentran de acuerdo en cuanto a que se le aplicarán también al Derecho Penal Tributario los principios del Derecho Penal, aunque algunos autores insistan en que existen ciertas diferencias entre ambas ramas, y como también mencionan otros autores posteriormente, el Derecho Penal Tributario no puede prescindir del Derecho Penal Común.

2.5 DIFERENCIAS ENTRE EL DERECHO PENAL COMÚN Y EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Margain Manautou¹¹² realiza la siguiente comparación, importante para el estudio del Derecho Penal Tributario: *“Mucho se ha discutido sobre si el Derecho Penal es uno solo o si debemos hablar de un Derecho Penal Tributario, autónomo del Derecho Penal Común. Sobre esto se coincide con aquéllos que sostienen que el Derecho Penal es uno, por cuanto que sus principios generales sobre los hechos a sancionar son comunes: penar todo acto o hecho contrario a la ley”*

Continúa Manaitou¹¹³ mencionando que *“Las diferencias o particularismos propios del Derecho Penal Tributario solo lo apartan del Derecho Penal Común en algunos aspectos; pero ambos parten de la misma base común. Las principales diferencias que se observan son:”*

¹¹² Margain Manaitou, Emilio Op. Cit. Pág. 332

¹¹³ Loc. Cit.

DERECHO PENAL COMÚN	DERECHO PENAL TRIBUTARIO
Concibe la reparación delictual.	Concibe la reparación tanto civil como delictual.
Sanciona únicamente hechos delictivos.	Sanciona hechos delictivos y hechos u omisiones no delictivos.
Sanciona únicamente a personas físicas.	Sanciona tanto a personas físicas, como morales.
La persona incapaz es inimputable.	Si se sanciona a la persona incapaz por medio de penas pecuniarias. Lo anterior se refiere a que el sujeto pasivo en la obligación tributaria nace al momento de llevarse a cabo el hecho generador, aunque la masa imponible le pertenezca a una persona incapaz.
Sanciona a la persona responsable del delito y a las personas que colaboran con su encubrimiento.	Puede sancionar a las personas que no tienen que ver con la relación jurídica tributaria, como a los agentes de control.
El dolo no se presume.	El dolo se presume, salvo prueba en contrario
Se enfoca principalmente en el Castigo corporal. Es importante mencionar que el objetivo principal del Derecho Penal es velar por el orden público, proteger los bienes jurídicos tutelados, evitar que las personas cometan hechos delictivos y reincorporar a los delincuentes a la sociedad, no la privación de libertad como afirma Manaitou.	Se enfoca principalmente en la reparación del daño derivado del incumplimiento de la norma.

Con respecto a este tema, menciona el autor Carlos María Folco¹¹⁴ que existe cierto nexo entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal en cuanto a las infracciones de este tipo, afirma que para dicho efecto se utilizan tanto principios del Derecho Tributario como principios del Derecho penal y que ambos no pueden prescindir el uno del otro.

Agrega además María Folco¹¹⁵ que es por dicho nexo que surgen los delitos fiscales, debido a que la transgresión se ve delimitada por los elementos del Derecho Tributario; indica que para la existencia de un ilícito fiscal se debe dar el hecho generador y el incumplimiento de la obligación tributaria, la cual nace conjuntamente con el hecho generador.

Margain Manaitou¹¹⁶ afirma que a diferencia de la finalidad de la sanción en el Derecho Penal, que es el sufrimiento del delincuente y la finalidad de la sanción en el Derecho Laboral, que es la indemnización del trabajador; en el Derecho Tributario se tiene como fin que el contribuyente cumpla con la obligación tributaria y asegurar la misma para lograr finalmente utilizar dichos fondos para los servicios públicos y demás necesidad sociales.

Margain Manaitou¹¹⁷ agrega que “[p]ara Méndez Aparicio, la pena o sanción en el Derecho Tributario es, por una parte, manifestación de defensa pecuniaria; por otra, en grado variable, recuperación o resarcimiento moratoria y, finalmente, una fuente de recursos independiente.”

¹¹⁴ María Folco, Carlos, Sandro F. Abraldes, Javier López Biscayart, *Ilícitos fiscales Asociación Ilícita en Materia Tributaria*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2004, pág 25.

¹¹⁵ Loc. Cit.

¹¹⁶ Loc. Cit.

¹¹⁷ Loc. Cit.

Finalmente **Margain Manaitou**¹¹⁸ menciona que “[e]s una manifestación de defensa pecuniaria, en virtud de que con ella el Estado busca proteger los créditos fiscales que le corresponden; es una forma de recuperación o de resarcimiento moratoria, por ser justo que el Erario -al igual que el particular en el Derecho Privado- perciba intereses por los daños o perjuicios que se le ocasionan al no pagársele puntualmente los gravámenes; y constituye una fuente de recursos independiente, por cuanto que la recaudación por este concepto es bastante elevada.”

Menciona el autor Fernando Pérez Royo¹¹⁹ “que al igual que sucede en la generalidad de los países encuadrados en el sistema jurídico continental, el ejercicio del poder punitivo del Estado se lleva a cabo no solamente mediante la imposición de penas por parte de los órganos de la jurisdicción penal sino también a través de sanciones impuestas directamente por la administración”

Unificando criterios de los anteriores autores, se puede determinar que el Derecho Penal Tributario es el conjunto que engloba todas las formas en las que se pueden sancionar el incumplimiento a las normas del Derecho Tributario, sean estas sancionadas por medio de la administración pública y el procedimiento correspondiente, o se trate de situaciones tipificadas como delitos y deban ser penados por medio de la jurisdicción penal. Esta rama del Derecho forma parte del *Ius Puniendi*, que se refiere a la facultad que tiene el Estado de establecer las normas jurídicas que corresponden a los delitos e infracciones, es decir los presupuestos que deben cumplirse para que se efectúen, haciendo la salvedad de que si se trata de actos señalados como delitos será la jurisdicción penal la competente para imponer la pena correspondiente, y si se trata de contravenciones o faltas de carácter administrativo es la Administración Pública la que debe imponer la sanción. El Derecho Penal Tributario tiene como objetivo

¹¹⁸ Loc. Cit.

¹¹⁹ Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario parte general*, Madrid Civitas, 9na Ed., 1999, pág. 297.

primordial el resarcimiento del daño que se le realiza al Estado por haber cometido ilícitos fiscales o contravenciones tributarias.

CAPITULO 3

3.1 DEFINICION DOCTRINARIA DE INFRACCIÓN

Tanto el Diccionario de la Real Academia Española¹²⁰ como Guillermo Cabanellas de Torres¹²¹ determinan que infracción se define como *“Transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal.”*

Flores Polo¹²² determina “Infracción tributaria: dicese de toda transgresión, quebrantamiento, incumplimiento de una ley tributaria. Están determinadas objetivamente y las sanciona la administración. A diferencia del delito tributario que supone dolo y se juzga por el poder judicial.”

Carrasco Iriarte¹²³ determina que Infracción *“es una consecuencia al incumplimiento de la norma impositiva y que trae aparejada una sanción. Así, se dice que si A es, debe ser B y que si B no es, debe ser C, de modo que C es una sanción. Ésta representa una presión psicológica y una amenaza para provocar el cumplimiento del derecho.”*

Las infracciones representan el incumplimiento a alguna norma de cualquier tipo, como se observa por medio de lo que establece Carrasco acerca de la forma en la que el Derecho Tributario hace que el ciudadano con sus obligaciones

¹²⁰ Diccionario de la Real Academia Española <http://lema.rae.es/drae/?val=infracción>, fecha de consulta: 18-06-2013.

¹²¹ Diccionario Jurídico elemental de Guillermo Cabanellas de la Torre, Argentina, Editorial Eliasata, 2006 , 18va. Ed. Pág. 198.

¹²² Flores Polo, Pedro, Op. Cit.,. pág. 27.

¹²³ Carrasco Iriarte, Hugo, Op. Cit., pág. 342.

tributarias, aunque al final más de alguno de ellos no lo lleve a cabo. El sujeto activo de la obligación tributaria en el caso de Guatemala es el Estado, y la Administración Tributaria que es el ente facultado por el Estado para recaudar tributos, tal y como lo establece el artículo 17 del Código Tributario guatemalteco. El Congreso de la República impone las normas, estableciendo dentro de la legislación cuales serían las consecuencias en caso de ser transgredidas; esto provoca que la población, estando enterada de lo que sucederá en caso de no cumplir con la normativa, trate de no transgredirla debido a que las sanciones aplicadas por esto serían graves; o en todo caso si infringe la normativa tributaria, y por ende debe cumplir con la sanción correspondiente no lo vuelva a realizar. Se puede decir entonces que las infracciones conforman una cuestión preventiva para que el contribuyente cumpla con su obligación si no desea cubrir la sanción correspondiente.

Según el autor Octavio A. Wiarco Orellana¹²⁴ “[l]a infracción se presenta como consecuencia del incumplimiento de obligaciones fiscales. La infracción o violación de la norma fiscal ocurre simultáneamente al incumplirse la obligación fiscal. La infracción acarrea sanciones. Pues el incumplimiento de obligaciones coloca a quien debe ajustarse a la ley, precisamente en calidad de infractor, y con ello se hace acreedor a las sanciones fiscales que la norma prevea, mismas que buscan asegurar el acatamiento de las obligaciones fiscales como efecto de prevención general, es decir, con la amenaza que representa la existencia de la sanción en la ley, o si al ocurrir la infracción, la aplicación de la sanción tenga efecto de prevención especial para que el infractor no vuelva a incurrir en su incumplimiento.”

El jurista Mayola Sánchez Hernández¹²⁵ define a la infracción fiscal diciendo que es: *"Todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe. Ejemplos: a) El contribuyente del impuesto*

¹²⁴ Orellana Wiarco, Octavio A., *Derecho Procesal Fiscal guía de estudio*, México, Porrúa, 2010, 2da Ed. Pág. 143.

¹²⁵ Sánchez Hernández Mayola, *Derecho Tributario*, México, Edit Cárdenas, 2da Ed., 1988., pág. 501.

sobre la renta, que debe presentar su declaración y no lo hace. b) El contribuyente lleva doble juego de libros de contabilidad para el registro de sus operaciones, con distinto contenido"

3.2 DEFINICION DE INFRACCION SEGÚN ALGUNAS LEGISLACIONES

El Código Tributario de Honduras y sus reformas¹²⁶ establece que “[t]oda acción y omisión que contravenga los preceptos de este Código o de las leyes tributarias.”

El Código Tributario de Nicaragua y sus reformas¹²⁷ define infracción como “[t]oda acción u omisión del cumplimiento de los deberes sustanciales del contribuyente que provoca un perjuicio pecuniario al fisco y que implica violación de leyes y reglamentos tributarios, constituye infracción Administrativa Tributaria sancionable en la medida y alcances establecidos en este Código.”

Por otro lado, el Código Tributario de El Salvador¹²⁸, en su artículo 226 determina que se entiende por infracción todas las acciones u omisiones que violen las normas de dicha ley o bien el incumplimiento de las obligaciones tributarias de dicha normativa y demás leyes tributarias; se consideran infracciones también las conductas dolosas tipificadas en las mismos cuerpos legales.

¹²⁶ Congreso Nacional de Honduras, Ley de Estructuración de la Administración Tributaria y sus reformas, Decreto No. 22-97, fecha de emisión: 8 de abril de 1997. Fecha de publicación: 30 de mayo de 1997. [www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/CODIGO%20TRIBUTARIO%20\(actualizada-07\).pdf](http://www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/CODIGO%20TRIBUTARIO%20(actualizada-07).pdf)

¹²⁷ Asamblea Nacional de la República de Nicaragua, Código Tributario de Nicaragua y sus reformas, Ley no. 562, http://www.dgi.gob.ni/documentos/Ley_562_CODIGO_TRIBUTARIO_DE_LA_REPUBLICA_DE_NICARAGUA_CON_SUS_REFORMAS.pdf, fecha de consulta: 18/6/2013.

¹²⁸ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador y sus reformas, Decreto Número 230, http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SO_Administracion_Tributaria/Leyes/Codigo_Tributario_reformas_2011_CSJ.pdf Fecha de consulta: 17/06/2013.

El Artículo 183 de la Ley General Tributaria de España¹²⁹ determina que “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.”

En el Caso de Guatemala, el Código tributario de la República de Guatemala¹³⁰ menciona en su artículo 69, que infracción se refiere a “[t]oda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.”

El Artículo 71 del Código Fiscal de la Federación Mexicana¹³¹ indica con respecto a las infracciones “Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.”

Tanto las definiciones doctrinarias como las que se encuentran dentro de los diversos códigos tributarios de algunos países centroamericanos, además de la legislación mexicana y española, consideran que se constituye como infracción toda acción u omisión en contra de la legislación tributaria, por lo que se convierte simultáneamente en infractor de las mismas cualquier persona que contravenga las normas tributarias y que dañe, estorbe o entorpezca las funciones de la administración tributaria para luego utilizar dichos tributos para el bien de la sociedad. El Derecho Tributario tiene

¹²⁹ Jefatura de Estado, Ley General Tributaria de España, Ley 58/2003, http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/I58-2003.html, fecha de consulta: 18/06/2013.

¹³⁰ Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario Guatemalteco y sus reformas, Decreto 6-91, fecha emisión: 25-3-91 fecha publicación: 3-4-91.

¹³¹ Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Código Fiscal de la Federación y sus reformas <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf>, fecha de consulta: 18/06/2013.

principalmente un fin público que es el de satisfacer ciertas necesidades de la población por medio de las cantidades recaudadas que los contribuyentes otorgan a la Administración Tributaria al momento de llevarse a cabo el hecho generador, he ahí la importancia del cumplimiento de sus obligaciones y en todo caso la importancia del nacimiento de las infracciones.

3.3 DEFINICIÓN DE SANCIÓN SEGÚN LA DOCTRINA

Según el Diccionario de la Real Academia Española¹³² sanción significa: *“Pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores.”*

Margain Manaitou¹³³ opina acerca de la finalidad de las sanciones lo siguiente: *“Los recargos punitivos son las indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales. Se originan por la morosidad del contribuyente en el cumplimiento oportuno de su obligación principal y tienen como finalidad hacer incosteable que se incurra en ella, de ahí el elevado interés que se exige en nuestra legislación, hasta llegar a diez años de lo omitido.”*

Según Armando Porras y López¹³⁴ el concepto sanción se define como *“el castigo que la autoridad impone para quien viola una ley, haciendo lo que ella prohíbe o no haciendo lo que ella ordena.”*

Carrasco Iriarte¹³⁵, citando a Eduardo Garcia Maynes define sanción *“como la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”. Al imponer sanciones, el fisco no busca recaudar, sino castigar a los infractores y ejemplificar a los demás contribuyentes acerca de los efectos nocivos que pueden sufrir si también violentan el régimen impositivo.”*

¹³² Diccionario de la Real Academia Española <http://lema.rae.es/drae/?val=sancion>, fecha de consulta: 18-06-2013.

¹³³ Margain Manaitou, Emilio , Op. Cit. pág. 336.

¹³⁴ Porras y López, Armando, Op. Cit. pág. 143.

¹³⁵ Carrasco Iriarte, Hugo, Op. Cit. pág. 342.

María Folco indica que las sanciones tributarias son los daños que interpone la ley ya sea por medio del Organismo Judicial o la Administración de Justicia a la persona que infrinja la normativa del Derecho Tributario, y establece que los caracteres esenciales de la sanción son los siguientes:

“Es un daño impuesto al contribuyente causado por la previsión o restricción de bienes jurídicos de su pertenencia, la sanción debe ser establecida por ley, y sólo se llega a la misma luego de seguir el procedimiento establecido en la norma, respetando determinadas garantías del contribuyente, verbigracia, debido proceso constitucional; puede ser aplicada por los órganos jurisdiccionales o por la propia administración Tributaria, en la medida que sus decisiones sean pasibles de un debido control judicial. La exigencia de culpabilidad en los grados de culpa o dolo, excluye la posibilidad de imponer sanciones por el mero resultado; el ordenamiento punitivo está sometido al derecho con la misma intensidad en todas sus partes”

3.4 DEFINICIÓN DE SANCIÓN SEGÚN ALGUNAS LEGISLACIONES

El artículo 228 del Código Tributario de El Salvador y sus reformas¹³⁶ menciona que se entiende como Sanción “la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto impuesta por la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento, por infracción a las disposiciones contenidas en este Código o en las leyes tributarias respectivas. En todo caso, se aplicará la sanción prevista para cada infracción específica.”

Las sanciones son las consecuencias jurídicas que se derivan de la comisión de una infracción, en este caso, al ordenamiento jurídico tributario. Constituyen un

¹³⁶ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador y sus reformas, Decreto Número 230, http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SO_Administracion_Tributaria/Leyes/Codigo_Tributario_reformas_2011_CSJ.pdf, Fecha de consulta: 17/06/2013

castigo proporcionalmente adecuado a la infracción en la que incurre el contribuyente por el hecho de haber transgredido alguna obligación tributaria; de esta forma se alerta también a los demás ciudadanos en cuanto a lo que deberán cumplir si infringen la ley, lo cual obliga aún más al contribuyente a obedecer las normas tributarias.

Es fundamental mencionar que la normativa tributaria de la región centroamericana, México, Argentina y España contienen dentro de sus códigos respectivos los delitos en los que se puede incurrir por faltar a las obligaciones fiscales; las sanciones son aplicadas a las infracciones administrativas, lo cual es distinto a las penas que puedan ser aplicadas en caso de incurrir en los delitos tipificados, ya sea dentro de las normas tributarias o dentro de la legislación penal como tal.

3.5 CLASIFICACION DOCTRINARIA DE INFRACCIONES Y SANCIONES

3.5.1 CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA DE INFRACCIONES.

Margain Manaitou¹³⁷ menciona la siguiente clasificación de infracciones:

TIPOS DE INFACCIONES

De omisión o de contravención: transgresión a una norma tributaria sin tener la intención, es considerada como una falta de menor rango. Ejemplo: Cuando un contribuyente viola una disposición sin el ánimo que causar perjuicio económico a la Administración Tributaria.

De comisión o de intención: infracciones cometidas con el conocimiento previo del daño a causar. Ejemplo: Alteración de la contabilidad, exhibición de

¹³⁷ Margain Manaitou, Emilio, Op. Cit., pág. 333.

documentos falsos, no declarar los ingresos verídicos.

Instantáneas: se agotan simultáneamente al momento de ser cometidas. Ejemplo: La no retención de un impuesto previsto legalmente, la no presentación de un impuesto en el plazo correspondiente.

Continuas: se considera agotada al momento en el que el contribuyente transgresor se detiene de llevar a cabo el acto infractor. Ejemplo: Llevar una contabilidad de forma alterada o no llevarla en lo absoluto, no encontrarse inscrito como contribuyente.

Infracciones administrativas: llevar a cabo una infracción tributaria que no es considerada como delito, y que por lo tanto deben ser atendidas por medio de la jurisdicción administrativa.

Infracciones penales: Son las aquellas transgresiones a la normativa tributaria que se encuentran tipificadas como delitos y deben ser resueltas por medio de la jurisdicción penal.

Infracciones simples: se agotan en una misma acción u omisión violando una sola norma.

Infracciones complejas: se violan distintas disposiciones por medio de un solo acto violatorio y omisión.

Infracciones leves: infracciones que no aparejan la evasión fiscal.

Infracciones graves: transgresiones que posiblemente traigan consecuentemente la evasión fiscal.

Carrasco Iriarte¹³⁸ indica que las infracciones se clasifican de la siguiente forma:

TIPOS DE INFRACCIONES

- a) *“Infracciones que producen un perjuicio económico, por ejemplo: no pagar un impuesto.*
- b) *Infracciones en las cuales no existe perjuicio económico, no se presentan declaraciones informativas.*
- c) *Infracciones dolosas o culposas. En las primeras hay la voluntad de violentar la norma fiscal y en las segundas no.*
- d) *Infracciones sustantivas y formales. En las primeras se vulnera una norma fiscal principal y las segundas únicamente se refieren a infracciones de los deberes formales que tiene que cumplir el sujeto pasivo de la relación jurídico-contributiva.*
- e) *Infracciones según los sujetos que las realizan, cometidas por el sujeto directo o por un tercero.”*

Asimismo, Carrasco Iriarte¹³⁹ clasifica las infracciones tributarias según el tipo de sanción que le corresponde a las mismas, clasificación similar a la de Fonrouge, citado por Margain Manaitou¹⁴⁰

“Las infracciones, faltas o contravenciones a las disposiciones fiscales se pueden dividir en dos especies:

¹³⁸ Carrasco Iriarte, Hugo, Op. Cit., pág. 343

¹³⁹ Loc. Cit.

¹⁴⁰ Margain Manaitou, Emilio, Op. Cit, pág. 336.

a) Las infracciones administrativas, las cuales son determinadas o sancionadas por la autoridad administrativa y tienen como sanción penas distintas de la privación de la libertad.

b) Delitos fiscales, que se refieren a la acción u omisión sancionadas con pena privativa de la libertad.”

La clasificación del autor Manaitou es notoriamente más extensa que la de Carrasco Iriarte y Fonrouge, clasifica las infracciones según como estas se lleven a cabo y según el ánimo que se tuvo al cometerse, como en el caso de las infracciones culposas o dolosas; si se comete una infracción con dolo, se tuvo el ánimo de realizarse y se realizó de forma culposa, no se tuvo el ánimo de cometerse. Manaitou y los demás autores encuadran algunas infracciones en común, aunque las denominen de forma distinta; dentro de las infracciones comunes se encuentran las llamadas de comisión. y omisión por Manaitou, que son las infracciones dolosas o culposas mencionadas por Fonrouge.

Manaitou menciona dentro de su clasificación que existen infracciones leves e infracciones graves, doctrinariamente las infracciones graves se refieren a las que consecuentemente originan la evasión fiscal, es decir que se realizan actividades que originaran la omisión del pago de un tributo. Dentro de los distintos sistemas tributarios comparados en este trabajo de investigación, se encuentran algunos que regulan y gradúan infracciones leves, graves y muy graves como es el caso de España, dichas infracciones no tienen nexo con la evasión de impuestos, sino que es más un criterio que la administración utiliza basándose en el monto de la infracción cometida para poder sancionar al sujeto pasivo de la forma más adecuada.

Es importante mencionar que tanto Manaitou, como Carrasco Iriarte mencionan dentro de su clasificación las infracciones administrativas y las infracciones

penales; esto ayuda a concluir que efectivamente existe una diferencia entre las contravenciones tributarias y los delitos tributarios, ya que las primeras se sancionan de una forma totalmente distinta que las segundas. Iriarte es más puntual al clasificar los tipos de infracciones indicando únicamente la existencia de las mencionadas anteriormente, delitos fiscales y las infracciones administrativas.

La clasificación de las infracciones tiene como finalidad diferenciarlas en función de la determinación de las sanciones que pudieran imponérseles dependiendo de la manera o el objetivo de la transgresión. Es más una clasificación de finalidades doctrinarias, para el estudio de las infracciones.

3.5.2 CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA DE SANCIÓN

Manaitou¹⁴¹ a su vez, clasifica las sanciones en principales y accesorias; dividiéndolas también en pecuniarias, que pueden ser multas y recargos y las privativas de libertad.

Magain Manaitou ¹⁴² expresa que *“[L]a doctrina y la legislación distinguen, además, otros dos tipos de recargos que no constituyen una sanción: los moratorios y los impositivos. Los primeros constituyen el interés legal que le corresponde al Erario, cuando éste ha convenido en la mora y, los segundos, son las cantidades adicionales a las tasas previstas en las leyes por concepto de impuestos o derechos que debe entregar el contribuyente.”*

El mismo autor agrega que *“[l]a multa tiene como finalidad disciplinar al infractor. Se impone por cualquier violación a una norma tributaria, traiga o no como*

¹⁴¹ Loc. Cit.

¹⁴² *Ibid.*, pág. 331.

consecuencia la evasión de algún crédito fiscal. En algunos países la multa puede ser hasta diez tantos del crédito omitido, como en Argentina...”

Además opina que “[l]a introducción del sistema de multas fijas obedeció al hecho de que las autoridades fiscales, ante la necesidad de emitir diariamente ininidad de resoluciones no las fundaban y motivaban debidamente, sino que simplemente se concretaban a señalar en todos los casos, como machote, la importancia de la infracción cometida; que las condiciones del contribuyente eran buenas, la conveniencia de destruir prácticas establecidas, etc., omitiendo tomar en cuenta si se era o no reincidente; su comportamiento en el cumplimiento de las obligaciones fiscales; si el monto de la multa iba en proporción a su situación económica, etc.”

3.6. REQUISITOS PARA LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES Y PRINCIPIOS PARA SU APLICACIÓN

J. Raye y Kaye Trueba ¹⁴³ determinan que para que la autoridad tributaria imponga una sanción por una infracción fiscal se deben considerar los requisitos siguientes:

a) motivo: “El motivo lo podemos encontrar en que una persona dejó de pagar un impuesto,

b) fundamento: El fundamento es la determinación de que una obligación se encuentra previamente establecida en la ley.

c) Autoridad competente: es aquélla a la cual corresponde el conocimiento de los hechos (autoridad legítima), en materia de impuestos se establece la competencia y delimitación de las autoridades; la autoridad señalada en la ley decidirá la imposición misma de una sanción.

¹⁴³ J. Kaye, Dionisio y Cristian Caye Trueba, *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, México Themis 2002 pág. 55.

d) La autoridad debe tomar en cuenta la situación personal del infractor, también se tomará en cuenta la capacidad económica del mismo, así como los antecedentes personales del individuo.

e) La autoridad deberá hacer hincapié en el perjuicio sufrido por las autoridades fiscales. Para que el Fisco pueda emitir una sanción con motivo de una infracción debe seguir previamente los pasos señalados, ya que de lo contrario su acto resultaría violatorio a la propia ley".

La concurrencia de los requisitos anteriores es fundamental para la imposición de las sanciones tributarias. La infracción tributaria no podría existir sin que alguno de los elementos mencionados previamente no se origine; por ejemplo, no se podrían establecer sanciones sin que una persona viole una norma tributaria legalmente establecida dentro del ordenamiento jurídico. Resulta lógico también el hecho de que la persona que infrinja la normativa tributaria incurra en alguna acción u omisión en contra de la misma. Sería contrario al principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo, si en algún momento se le impusiera una sanción demasiado onerosa sin tomar en cuenta su situación económica; es por ello que los sistemas tributarios, tanto centroamericanos, como los de México, Argentina y España, regulan ciertos parámetros para el establecimiento de multas dependiendo de su actividad económica o del monto de la infracción. Es decir que se toman en cuenta los elementos de las infracciones para que sea posible la imposición de una sanción adecuada a dichas características, siempre teniendo en cuenta que la Administración Tributaria debe actuar con base en la ley para no recaer en ilicitudes.

Calvo Ortega¹⁴⁴ y María Folco¹⁴⁵ mencionan que para que nazca una infracción tributaria deben concurrir ciertos requisitos; es importante mencionar que para

¹⁴⁴ Calvo Ortega, R, Op. Cit., pág. 419.

que finalmente se determine la existencia de un delito o infracción tributaria deben cumplirse todos los elementos positivos que dicta la teoría del delito, los cuales se mencionan a continuación:

Tipicidad

Se entiende como tipicidad según Héctor Anibal de León Velazco y José Francisco de Mata Vela¹⁴⁶ como “la encuadrabilidad de la conducta humana al molde abstracto que describe la ley”

Al igual que en el Derecho penal común, las infracciones tributarias no pueden surgir si no existe una norma legal concreta delimitada y específica, que se encuentre en vigor. En este requisito se concreta el principio de legalidad y de reserva de normas penales. Para incurrir en dicha infracción se debe recaer tanto en acción u omisión de la misma. Este elemento es válido tanto para las infracciones y delitos, como para sus respectivas sanciones. Dentro del Derecho Tributario también se utiliza el principio de presunción de inocencia.

Calvo Ortega¹⁴⁷ continúa comentando que *“La obligación o los deberes tributarios que se infringen deben estar establecidos totalmente (en todos sus elementos) por la ley. No cabe que la norma de que se trate sea integrada por su similitud con otra que tenga un presupuesto de hecho semejante...”*

Al igual que en el Derecho Penal ordinario, no se permite la creación de nuevos hechos delictivos o infracciones y sus sanciones para luego aplicarlas arbitrariamente sobre los contribuyentes infractores, a este principio se le llama exclusión de la analogía.

¹⁴⁵ Folco, Carlos María, Op. Cit., pág. 305.

¹⁴⁶ De León Velazco Héctor Aníbal y José Francisco De Mata Vela, Derecho Penal Guatemalteco Parte General y Parte Especial, Guatemala, Magna Terra Editores S.A. 2008, pág. 152.

¹⁴⁷ Calvo Ortega, R . Op. Cit., Pág. 420.

Continúa agregando Calvo Ortega¹⁴⁸ que “...[l]a caracterización de una infracción debe ser algo singular diferenciado de otros hechos. En otras palabras, el hecho que constituye el elemento objetivo debe estar establecido de forma individual y no general. El hecho que se califica como infracción debe ser abstracto pero completamente determinado y delimitado. Es decir, caracterizado, todo ello contribuye a su diferenciación de otros hechos y constituye, en definitiva su tipicidad.”

Calvo Ortega¹⁴⁹ agrega también el principio de reserva de ley:

Como ya fue mencionado con anterioridad, las infracciones tributarias deben estar cubiertas por este principio. Este principio se justifica con la importancia individual y social de determinar cuáles acciones son consideradas violaciones a las normas de esta calidad, y que por consiguiente deben sancionarse.

Ya que todas las obligaciones se encuentran plasmadas en la diversidad de normas tributarias existentes dentro de una nación, los contribuyentes deben informarse al respecto y únicamente cumplir con todas las disposiciones que se encuentran dentro de dichas normas, he allí la importancia social del principio de reserva de ley.

Antijuridicidad

Calvo Ortega¹⁵⁰ y María Folco¹⁵¹ mencionan que este elemento se refiere a que el acto cometido por el infractor sea violatorio de alguna norma jurídica, es decir que este sea una transgresión a la ley; se podría decir que es una contradicción

¹⁴⁸ Calvo Ortega, R, Op. Cit. Pág., 420.

¹⁴⁹ Calvo Ortega, R, Op. Cit., Pág. 424.

¹⁵⁰ Loc. Cit.

¹⁵¹ Folco, Carlos María Op. Cit. pág 306

entre los hechos de la persona infractora y el Derecho; una situación que caracteriza la antijuridicidad dentro del Derecho Tributario es la existencia de una lesión económica hacia el patrimonio público, el cual constituye el bien jurídico tutelado dentro del Derecho Penal Tributario; otra situación que caracteriza este principio es que el acto cometido constituya una comisión u omisión en contra de una norma tributaria.

Culpabilidad

Según Calvo Ortega¹⁵² y María Folco¹⁵³ la culpabilidad es la voluntad del autor de realizar una acción antijurídica y típica según lo establecido en la ley. La culpabilidad de dicha acción puede ser tanto dolosa como culposa; refiriéndose la culpabilidad dolosa a las acciones realizadas con la voluntad, previsión y conocimiento concreto de lo que se está llevando a cabo y sus respectivas consecuencias, y la culposa a las acciones realizadas con imprudencia, negligencia o impericia y que por lo tanto llevan consigo consecuencias jurídicas, en el presente caso tributarias.

Héctor Aníbal de León Velazco y José Francisco de Mata Vela¹⁵⁴ afirman que la culpabilidad es *“la capacidad del ser humano para reaccionar ante las exigencias normativas, derivadas de la prevención general, es lo fundamental, y permite la atribución de una acción al sujeto, y por consiguiente, determina su responsabilidad por la acción realizada”*

Por otro lado agrega Calvo Ortega¹⁵⁵ que *“la causa que exime de culpabilidad es la diligencia normal del sujeto pasivo, medida en un momento dado (en el de la infracción) y teniendo en cuenta las circunstancias personales del citado obligado*

¹⁵² Calvo Ortega, R, Op. Cit., Pág. 426

¹⁵³ Folco, Carlos María, Op. Cit., pág 307

¹⁵⁴ De León Velazco Héctor Aníbal y José Francisco de Mata Vela, Op. Cit., Pág 172.

¹⁵⁵ Calvo Ortega, R , Op. Cit., Pág. 426.

tributario. De aquí que a la medida que se realice mejor el principio de proporcionalidad (exigencia de obligaciones y deberes al sujeto pasivo en consideración a las circunstancias y capacidad administrativa). La diligencia de tales obligaciones (de los propios sujetos) podrá ser exigida de manera más nítida y la culpabilidad será también más clara.”

Resulta obvio lo anteriormente mencionado por Calvo Ortega, la causa eximente de la culpabilidad es el correcto actuar de los contribuyentes, es decir que cumplan completamente con lo establecido dentro de las normas tributarias para no incurrir en ningún tipo de infracción o delito.

Imputabilidad

Calvo Ortega¹⁵⁶ y María Folco¹⁵⁷ mencionan que la imputabilidad se refiere al vínculo entre la infracción y el sujeto de derecho, o la reunión de un grupo de condiciones que una persona debe tener para responder por la acción cometida, lo cual es más fácil de determinar cuando el infractor es una persona física, pero se torna complicado cuando el que contraviene la norma tributaria es una persona jurídica, la cual puede ser considerada infractora.

Es importante hacer referencia al Código Penal de Guatemala, ya que en su artículo 38 establece lo relativo a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, en el cual determina que son responsables los directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de estas cuando intervienen en el hecho y cuando sin su participación hubiese sido imposible cometerlo. De esta forma se determina la imputabilidad de las personas jurídicas.

¹⁵⁶ Ibid., Pág. 427.

¹⁵⁷ Folco, Carlos María, Op. Cit., pág. 311-312.

Ya habiendo enumerado los elementos positivos de la teoría del delito, que se refieren a aquellos que se consideran como comunes a todo hecho punible, Carrasco Iriarte¹⁵⁸ citando a Margarita Lomeli Cerezo señala los siguientes caracteres para determinar la responsabilidad por infracciones:

Se debe infringir una norma de derecho tributario, lo cual se relaciona totalmente con el principio de reserva de ley que también menciona el autor Calvo Ortega, y la tipicidad como elemento positivo de la teoría del delito. Afirma que las infracciones se originan ya sea de forma dolosa o culposa, sea esta real o presunta; se puede decir que la responsabilidad es personal, aunque dicha afirmación es relativa ya sea por instigación o complicidad, o por las relaciones entre el responsable directo y otros.

Agrega también Carrasco Iriarte¹⁵⁹ que otro de los caracteres es que dicha transgresión es de derecho público ya que la norma que se viola pertenece a dicha rama y afecta al ordenamiento fiscal o tributario que es de carácter social y este es su fin último, el interés público.

El mismo autor menciona que cuando se incurre en una infracción de tipo tributaria, el responsable debe además de reparar el daño causado al fisco, sufrir la consecuencia determinada para la misma, es decir la sanción correspondiente.

Como ya se mencionó anteriormente, los principios del Derecho Penal se aplican dentro del Derecho Penal Tributario tanto cuando se incurre en delitos, como cuando se incurre en infracciones tributarias; los principios del Derecho Penal Común utilizados son los siguientes, según María Folco¹⁶⁰:

¹⁵⁸ Carrasco Iriarte, Op. Clt., pág. 343.

¹⁵⁹ Loc. Cit.

¹⁶⁰ Folco, Carlos María Op. Clt. págs. 318-324.

Principio de Legalidad: el cual se encuentra reconocido dentro del artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y se refiere a que toda persona puede llevar a cabo todo aquello que la ley no le prohíba.

Principio de reserva penal: este principio nace a consecuencia del principio de legalidad y hace referencia a que únicamente el Estado, por medio del Organismo legislativo tiene la facultad de creación, modificación supresión o exoneración de tributos, por consiguiente deben encontrarse dentro de normas de carácter ordinario.

Irretroactividad de la ley más gravosa: el cual afirma que nadie puede ser penado por una situación que no haya sido establecida en una ley previa a dicha acción, esta situación evita que alguna ley nueva perjudique la situación del imputado.

Retroactividad de la ley más benigna: este principio permite la aplicación de una ley nueva para un hecho cometido por el imputado previo a su existencia, si dicha norma lo favorece.

In dubio pro reo: este principio del Derecho Penal Común es el que hace mención a que las leyes deben aplicarse e interpretarse a favor de la “libertad” del imputado, según sea el caso.

Non bis in idem: se refiere a la prohibición existente de castigar nuevamente un hecho que ya ha sido previamente castigado o sancionado.

Principio de insignificancia o bagatela: el presente principio se basa en que la ley penal, en este caso la ley penal tributaria se debe enfocar en reprender las graves violaciones a sus normas, no así aquellas situaciones o lesiones insignificantes; es decir debe transgredir específicamente el bien jurídico que se tutela.

CAPÍTULO 4

ANÁLISIS DE LA NATURALEZA JURÍDICA Y OBJETO DE ESTUDIO DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y DE LA NORMATIVA DE CENTROAMÉRICA, ESPAÑA Y MÉXICO EN CUANTO A LAS SANCIONES E INFRACCIONES DE CARÁCTER TRIBUTARIO

El tema de las infracciones y sanciones tributarias, así como todas las instituciones del Derecho, es tanto doctrinario, como normativo, ya que si bien existe mucha doctrina acerca del significado de los conceptos “infracción” y “sanción”, la cual es primordial para el entendimiento básico de las características de cada uno de estos términos, la profundidad del análisis de ambas se concreta al adentrarse en la legislación que se busca estudiar.

Para lograr llegar al objetivo del presente trabajo de investigación, que es el conocimiento de las distintas infracciones existentes en las Repúblicas de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España al igual que la noción de los distintos sistemas sancionatorios que se aplican en dichos países, se parte de la raíz que, para la autora, es determinar cuál es la rama del Derecho que se encarga del estudio de las infracciones y sanciones utilizadas para penalizar a los sujetos pasivos que infringen la normativa tributaria.

Para lograr entender un concepto desde su parte teórica, debe conocerse su parte histórica; dentro del presente trabajo se realizó un resumen acerca de la historia del tributo y la forma en la que las primeras civilizaciones sancionaban a las personas que no se apegaban a los sistemas tributarios que existieron en el mundo, y de los cuales se derivan los utilizados actualmente.

Dentro de dicho resumen pueden notarse las similitudes existentes entre los tributos recaudados en la antigüedad y los recaudados hoy en día, además de ver la notoria evolución de los sistemas sancionatorios en cuanto a las infracciones tributarias en el transcurso del tiempo. Anteriormente existían muchos abusos al penalizar gravemente las transgresiones a las normas tributarias, incluso se violaban los derechos humanos al recurrir a medios violentos en contra de las personas que no tributaban.

El tema respectivo al estudio de las infracciones y sanciones tributarias es motivo de abundante controversia dentro del campo del derecho. Muchos autores han opinado acerca de ello y han llegado a diversas conclusiones que han consecuentemente creado varias teorías relativas a la incertidumbre de cuál es la correcta rama del Derecho en la que debe encajarse dicho tema.

Entre las teorías existentes, se encuentra la teoría penalista. Resulta lógico que la primera teoría que explique la naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias sea la de materia penal, ya que el Derecho Penal como tal tiene como objetivo primordial la penalización de los delitos y faltas que una persona lleva a cabo dentro de la sociedad.

La teoría penalista basa su criterio en la idea de que las infracciones y delitos penales poseen la misma estructura o base, ya que ambos se refieren a situaciones antijurídicas y típicas que realiza una persona. El problema primordial de las infracciones tributarias es que no son consideradas como delitos y los hechos delictivos son la principal fuente de estudios del Derecho Penal, por esta razón hay autores que han dirigido sus teorías hacia otras ramas del Derecho.

Otra de las teorías estudiadas dentro de la presente investigación es la Administrativista, la cual se centra en que las infracciones tributarias son estudiadas por el Derecho Administrativo, ya que, como se mencionó con anterioridad, las infracciones tributarias son consideradas transgresiones administrativas que son penalizadas mediante la Administración Pública. Esta teoría es también llamada Contravencionista, ya que los ilícitos tributarios son considerados contravenciones.

Existe una tercera teoría que hace alusión a una rama autónoma del Derecho que enfatiza su estudio en los ilícitos tributarios y la forma en la que se sancionan; a esta rama la llaman Derecho Tributario Penal, y basa su teoría en determinar que si el Derecho Tributario es autónomo, también lo es su régimen sancionatorio. Los autores partidarios de la presente teoría afirman que no deben utilizarse los principios del Derecho Penal General para sancionar las infracciones tributarias, sino cuando la ley así lo permita y que por lo tanto se utilizan principios propios del Tributario para dicha situación.

Un grupo de autores toman como punto de partida ambas teorías, la penalista y la administrativista, para formar una sola. Estos autores prestan su atención a las diferencias existentes entre los delitos y las contravenciones administrativas; según estos autores, depende del bien jurídico tutelado transgredido para determinar cuál será el órgano encargado de sancionar dicho hecho. Si se trata de una contravención administrativa, el ente encargado para penalizar al sujeto pasivo responsable es la Administración Pública, por el contrario si se trata de un hecho tipificado como delito dentro de determinado ordenamiento jurídico, el órgano competente para sancionarlo es un órgano jurisdiccional de índole penal.

Es evidente la existencia de una rama del Derecho llamada Derecho Penal Tributario, que no es autónoma sino que es parte del Derecho Penal, la cual se dedica al estudio de las infracciones y sanciones tributarias, los principios que se utilizan para sancionar las infracciones tributarias y cuáles son los órganos competentes para imponer determinadas sanciones independientemente de ser consideradas como delitos o como contravenciones administrativas.

El conflicto con respecto al Derecho Penal Tributario es el desligamiento que debe existir entre éste y el Derecho Penal Común; el presente trabajo de investigación contiene un cuadro que resume las diferencias entre estas dos ramas según algunos autores. Lo cierto es que en ningún momento puede separarse el Derecho Penal Tributario del Derecho Penal común debido a que se deben aplicar los principios del Derecho Penal General para sancionar las infracciones tributarias.

Dos diferencias primordiales entre el Derecho Penal y el Derecho Penal Tributario radica, primero, en que este último sanciona tanto delitos como contravenciones administrativas en cuyo caso interviene la Administración Tributaria como órgano competente para conocer dicho conflicto; y segundo, en que el objetivo primordial del Derecho Penal es el castigo directo y físico de la persona que daña el bien jurídico tutelado por el Estado. El Derecho Penal Tributario busca que el sujeto pasivo responsable repare el daño originado por el hecho de haber omitido el cumplimiento de las normas tributarias a las que se encuentra afecto, ya que el bien jurídico tutelado dentro del Derecho Tributario es el bien común. A criterio de la autora del presente

trabajo, Guatemala utiliza el criterio de que el Derecho Penal es un solo, es decir únicamente existe un derecho punitivo, por lo que el Derecho Penal Tributario es parte del Derecho Penal y brinda los principios para aplicar las sanciones a los sujetos pasivos que incumplen con las normas tributarias, según estos sean delitos o contravenciones administrativas para determinar que órgano es el competente para aplicar dicha sanción.

Una vez determinada la existencia de una rama del Derecho que se dedica al estudio de los ilícitos fiscales y la forma en la que estos se penalizan, es prudente determinar las definiciones de los conceptos “infracción” y “sanción” tanto de forma doctrinaria, como legal. Para tal efecto se citaron distintos autores que definen ambos términos. Algunas de las legislaciones que son motivo de comparación dentro de la presente investigación contienen definiciones de dichos términos, las cuales también son mencionadas dentro del texto.

La doctrina realiza una clasificación de las distintas clases de infracciones existentes, dentro de las cuales autores como Margain Manaitou, Carrasco Iriarte y Fonrouge determinan en que tipos de infracciones podría incurrir un sujeto pasivo dentro de un Estado al transgredir el ordenamiento tributario. Dentro de la presente investigación se establecieron dichas clasificaciones que enumeran cada una de las diferentes infracciones que se podrían llevar a cabo, ya sea según la voluntad que se tenga al cometerse, según el órgano competente para sancionarlas, según los sujetos que cometieron la transgresión, según el daño causado a la Administración Tributaria, y otros criterios.

Para poder sancionar a un sujeto responsable de haber realizado una infracción de carácter tributario, deben cumplirse ciertos elementos que determinen que efectivamente se llevo a cabo dicha infracción para el efecto de no recaer en violaciones a los derechos de los contribuyentes, ni penar a las personas que no cometieron las infracciones que se les imputan.

Se mencionan dentro del presente trabajo de investigación dichos elementos, que son aquellos que la teoría del delito enseña como importantes para determinar la existencia

de un delito o contravención en el caso de que la acción del sujeto pasivo incurra en una infracción administrativa, además de consignar los principios aplicados para la imposición de sanciones, que son los principios del Derecho Penal, como por ejemplo el principio de legalidad que establece que no es permitido penalizar a una persona sin que dicha pena se encuentre dentro del ordenamiento legal como una norma jurídica específica; estos principios delimitan el *Ius Puniendi*.

Por último, se utilizó como herramienta principal para cumplir con el objeto del presente trabajo de investigación un cuadro de cotejo que fue incluido dentro de los anexos de la presente investigación, en el cual se realiza una comparación entre las infracciones y sanciones existentes en los países anteriormente mencionados, teniendo como base la siguiente legislación ordinaria: el Código tributario de Guatemala decreto 6-91, Código tributario de El Salvador decreto 230, el Código tributario de Honduras decreto 22-97, el Código tributario de la República de Nicaragua ley No. 562, Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica ley No. 4755, el Código fiscal de la Federación de México, la Ley de Procedimientos fiscales de Argentina decreto 821/98 y la Ley general tributaria de España ley 58/2003.

Dentro de dicho cuadro se encuentran todas las infracciones tributarias que los sujetos pasivos que no cumplan con sus respectivas obligaciones como entes afectos al pago de ciertos tributos pueden llevar a cabo. El objeto de dicha comparación es el entendimiento de cada uno de los regímenes sancionatorios utilizados en los países susceptibles de la presente investigación, y determinar cuáles son las diferencias y similitudes existentes entre dichos regímenes y el actualmente utilizado en Guatemala.

Se puede determinar, con base en dicho cuadro, que la forma de sancionar de los países de Centro América es bastante parecida; las diferencias radican en el tipo de moneda utilizado para el pago de las multas que corresponden a las sanciones imputadas, el nombre que se le otorga a la Administración Tributaria en los distintos países, los plazos para realizar el pago de las multas, los plazos aplicados al imponer la sanción de cierre de negocios, los montos aplicados como multas. La mayoría de legislaciones tienen el mismo método sancionatorio en cuanto a las infracciones

tributarias: sistema de multas fijas y proporcionales según el tipo de infracción cometida.

Es criterio de la autora de la presente investigación, España es el país que tiene el régimen sancionatorio más complejo, ya que dentro de su Ley General Tributaria se establecen ciertos parámetros de medición en cuanto a las infracciones cometidas con base en los cuales se aplican las sanciones que correspondan. Se basa en tres tipos de infracciones, leves, graves y gravísimas. Este sistema ayuda a graduar que tan grande será el monto de las sanciones que se aplicarán a los sujetos pasivos que incurran en contravenciones al ordenamiento fiscal.

Guatemala, por su lado, utiliza un régimen de sanciones muy parecido al de los demás aplicados en los países centroamericanos. Es, según el criterio de la autora de esta investigación, uno de los más sencillos debido a que el Código Tributario de dicha legislación no utiliza criterios de graduación, ni toma en cuenta agravantes para la aplicación de las sanciones correspondientes; existe un mínimo y un máximo en cuanto al monto de la multa a aplicar, el cual se decide por parte de la Administración Tributaria al imponer la sanción.

El cuadro de cotejo realizado muestra todas las infracciones tributarias y sus respectivas sanciones existentes dentro de los Códigos Tributarios de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España; la finalidad primordial de el cuadro de cotejo previo es el conocimiento de las distintas maneras en las que dichas legislaciones protegen la mayor fuente de ingresos, es decir la recaudación de impuestos, dentro de sus ordenamientos jurídicos y sus sistemas sancionatorios.

Con base en dicho cuadro, se puede afirmar que el Código Tributario de Guatemala incluye únicamente las infracciones tributarias aplicadas en general a todos los impuestos, no especifica infracciones con respecto a algún tributo en específico los cuales se encuentran dentro de las normas específicas de cada impuesto. Menciona que sus infracciones principales son la mora, la omisión del pago de tributos, la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, el incumplimiento de las obligaciones formales, y otras infracciones específicas que no solamente se encuentran incluidas dentro de dicho código.

México, por otro lado, sí incluye dentro de su Código Tributario normas acerca de impuestos específicos, como por ejemplo en los casos de incurrir en algún tipo de infracción con respecto al impuesto sobre la renta o sobre impuestos aduaneros; es por ello que la regulación sobre infracciones dentro de dicho código es relativamente más larga que las demás.

En cuanto al Código Tributario de Costa Rica, se puede determinar que divide el apartado de infracciones entre infracciones administrativas y delitos tributarios; Guatemala no realiza esta distinción, a diferencia de Honduras que realiza algo similar al dividir la sección de infracciones tributarias en infracciones, faltas y delitos. Honduras le atribuye a la Dirección Ejecutiva de Ingresos las sanciones que corresponden a las faltas e infracciones, y a los juzgados y tribunales de justicia las sanciones correspondientes a los delitos cometidos por los sujetos pasivos. El Estado de Honduras llama a las faltas al ordenamiento jurídico tributario, contravenciones.

Dentro de la normativa de Honduras se encuentra la multa, como sanción principal a sus infracciones. Incluye el decomiso, la pérdida de concesiones, privilegios, prerrogativas o exenciones como penas accesorias a ciertas infracciones; además de mencionar que toman en cuenta algunas situaciones agravantes para sancionar a los infractores. Este Código Tributario también menciona infracciones relativas a impuestos específicos, como el impuesto sobre la Renta y el impuesto sobre Ventas,

Nicaragua también distingue dentro de su Código Tributario las infracciones de carácter administrativo y las de carácter judicial, ya que se sancionan por medio de entidades distintas. Incluye dentro de sus normas eximentes de la responsabilidad, entre los que se encuentran la incapacidad legal y absoluta, el caso fortuito o fuerza mayor; siendo lo anterior una situación adoptada del Derecho Penal Común dentro del Derecho Penal Tributario. No todas las legislaciones toman en cuenta este carácter para sancionar a las personas que transgreden la normativa tributaria, Argentina es una de las que si lo mencionan dentro de su Ley General Tributaria, estableciendo los eximentes de la responsabilidad, especificando a quienes son inimputables como contribuyentes como por ejemplo los incapaces, los penados según el sistema penal, los declarados en quiebra al cometer la infracción posteriormente a la perder la administración de sus bienes.

La legislación nicaragüense indica que sus infracciones principales son la mora, la omisión de presentar declaración o presentarla de forma tardía, las contravenciones tributarias, el incumplimiento de los deberes y obligaciones de los funcionarios de la Administración Pública, de contribuyentes y responsables dentro de su Código Tributario, los cuales se encuentran enumeradas detalladamente dentro del cuadro de cotejo.

Una situación importante a mencionar es el hecho de que el Código Tributario de Nicaragua realiza una distinción entre la reincidencia de los sujetos pasivos y la reiteración de estos al cometer infracciones más de una vez, cuya diferencia es que la reincidencia debe imponerla la Administración Tributaria por medio de resolución firme y la segunda se refiere a la comisión de una infracción del mismo tipo por más de una vez dentro de un tiempo establecido sin que se deba tener resolución firme para declararla, estas dos situaciones influyen al momento de imponer las sanciones correspondientes.

España tiene un sistema sancionatorio más complejo que el de las demás legislaciones comparadas, ya que clasifica sus sanciones en leves, graves o muy graves; las sanciones pueden ser graves basándose en el monto de la infracción en la que se incurrió. Identifica distintas clases de sanciones, las pecuniarias que son las principales y las accesorias que son las no pecuniarias y se imponen cuando el sujeto responsable incurre en una infracción grave o muy grave sin perjuicio de la imposición de la sanción pecuniaria correspondiente. Las infracciones pecuniarias pueden ser multas fijas o proporcionales según sea el caso.

La ley General Tributaria de España toma en cuenta ciertos parámetros para sancionar ya que posee un criterio de graduación el cual se basa en lo siguiente:

- La comisión repetida de infracciones tributarias de la misma naturaleza dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la primera infracción y que se encuentre establecida bajo resolución firme en vía administrativa.
- El perjuicio económico que tuvo como consecuencia la hacienda pública por la infracción cometida.
- El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación cuando se vea afectado más del veinte por ciento del importe de las operaciones sujetos al deber de facturación.
- Acuerdo o conformidad del interesado.

Dentro de la Ley Tributaria Española también se toman en cuenta factores para reducir las sanciones en las que incurrió el responsable.

En cuanto a la Ley General Tributaria de Argentina se puede comentar que le llaman a la Administración Tributaria, Administración Federal de Ingresos Públicos y es la que se encarga de la recaudación de los tributos y la sanción de las infracciones; el sistema de sanciones tributarias argentinas se basan en multas que atienen a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción cometida por el responsable.

Al igual que en todas las legislaciones comparadas, excluyendo a Honduras, Argentina coloca un mínimo y un máximo con respecto al monto con el que se puede sancionar al responsable de una infracción; tomando en cuenta que en caso de reincidencia este monto se puede duplicar.

La legislación Argentina impone como sanciones multas, clausuras de establecimientos, suspensión de uso de matrícula, licencia o inscripción registral para ejercer ciertas actividades realizadas por medio del poder ejecutivo nacional.

En el caso de México, su legislación impone sanciones de multas independientemente de exigir el pago de las contribuciones fiscales, sus accesorios y las penas impuestas por las autoridades judiciales por haber incurrido en responsabilidad penal. Le llaman Secretaria de Hacienda y Crédito Público a la Administración Tributaria. Esta normativa toma en cuenta ciertos agravantes contenidos dentro del Código Fiscal de la Federación Mexicana y sus reformas para imponer las sanciones que corresponden a las infracciones cometidas.

Las multas impuestas por el sistema tributario mexicano se basan en porcentajes, tomando como base los impuestos omitidos o infracciones cometidas al igual que en las multas fijas dentro del código mencionado.

En la mayoría de códigos tributarios comparados se encontró similitud en cuanto a las infracciones existentes al igual que en las sanciones que cada uno de estos países interponen; una de las sanciones que es evidentemente común casi en todos los países mencionados es el del cierre temporal de negocios, difieren entre sí en cuanto a las causas que encausan a la Administración Tributaria de cada lugar para interponerla, y los días que dicha autoridad cierra estos establecimientos.

En Guatemala, por ejemplo, el cierre temporal de negocios se cierra entre diez y veinte días máximo; este plazo puede duplicarse si el infractor se resiste o si previo a concluirse este, viola alguno de los dispositivos de seguridad utilizados para el cierre del local. Algunas de las causas por las que se puede llegar al extremo del cierre de negocios son la no emisión o entrega de facturas o hacerlo sin la autorización necesaria. Utilizar máquinas registradoras, cajas u otros sistemas no autorizados para la emisión de facturas, entre otras ya mencionadas en el artículo 85 del Código Tributario de Guatemala y sus reformas dentro del cuadro comparativo anterior. En El Salvador también se aplica el cierre temporal de negocios por incurrir en infracciones similares a las de Guatemala, de cinco a diez días pudiéndose duplicar dicha cantidad.

Nicaragua, por otro lado aplica el cierre de negocios como máximo seis días como sanción accesoria a las contravenciones dentro de su normativa, como llevar conductas, formas, modalidades o estructuras jurídicas para evitar el pago correcto de impuestos. Se lleven dos o más juegos de libros, o doble juego de facturación en una

misma contabilidad para determinar tributos. Contradicción entre los libros o documentos y los datos de las declaraciones tributarias. No llevar o exhibir libros, documentos o antecedentes contables exigidos legalmente. Se ordene o permita la destrucción total o parcial de los libros de la contabilidad exigidos legalmente, o usar pastas en libros para sustituir o alterar las paginas foliadas. No se emitan facturas o documentos que respalden operaciones realizadas, o emitirlas sin los impuestos que correspondan. Se otorgue falsa información, o se lleven a cabo actos que oculten la verdad del negocio a autoridades fiscales. Omisión dolosa en declaraciones que deben presentarse o en los documentos que las respalden omitiendo o disminuyendo bienes o ingresos. Sobrevaluar o subvaluar los precios reales de los artículos de importación o exportación, o se beneficie sin derecho legal de un subsidio, reintegro de impuestos o estímulo tributario. Elaborar o comerciar clandestinamente mercancías gravadas (este supuesto comprende la evasión o burla de los controles fiscales), utilizar indebidamente sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción. Alteración de las características de la mercadería, su ocultación, cambio de destino o indicar falsamente el lugar del que proceden. Aprovecharse de exenciones o exoneraciones para otros fines que no establece la ley.

En Costa Rica, el cierre temporal de negocios se aplica por un máximo de cinco días para los sujetos pasivos o declarantes reincidentes en cuanto no emitir facturas ni comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, o no entregárselos al cliente al momento de comprar, vender o prestar servicios; esta sanción se aplica sin perjuicio de las consecuencias penales que deriven de las infracciones cometidas.

Argentina, por su parte, aplica la clausura de establecimientos atendiendo a la gravedad del hecho y condición de reincidente del infractor; España, México y Honduras no mencionan nada al respecto dentro de sus Códigos Tributarios respectivos.

CONCLUSIONES

1. La forma de sancionar a las personas que contravienen las normas tributarias han cambiado conforme el paso del tiempo, en la antigüedad se penaba de manera muy injusta a los sujetos que incumplían con tributar; se llegaba incluso hasta a dañar físicamente a dichos infractores. En la actualidad dicha situación se ha regulado, la protección a los derechos humanos y la aplicación de los principios del Derecho Penal para la imposición de sanciones mantiene el equilibrio con respecto al sistema utilizado para penalizar a los sujetos afectos a los tributos y que no cumplen con su pago.
2. Las infracciones tributarias existen en todas partes del mundo y se han cometido por las personas desde tiempos muy antiguos, es imposible que una sociedad sea perfecta en cuanto al pago de los tributos; siempre habrá personas que vulneran la normativa tributaria, ya que esto representa un desembolso de cantidades monetarias ante la Administración Tributaria lo cual no es del agrado de las mismas, en esta situación radica la existencia de las sanciones tributarias.
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. Las sanciones tributarias, previo a tener como objetivo penalizar a las personas que no cumplen con la normativa fiscal, tienen carácter preventivo; la lógica de dicha situación radica en el hecho de que si las personas tienen conocimiento de las consecuencias de su falta de cumplimiento al pago de los tributos intentarán cumplir con sus deberes fiscales al notar que pagar los impuestos correspondientes resulta menos oneroso que cumplir con alguna sanción que se les imponga por contravenir el ordenamiento tributario.
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. La teoría más aceptada

es la que se refiere a la existencia de una rama del Derecho llamada Derecho Penal Tributario, que específicamente estudia los delitos e infracciones tributarias y utiliza los principios del Derecho Penal para aplicar las sanciones correspondientes al momento de la comisión de un delito tributario o una contravención administrativa de carácter tributario.

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. La administración pública es considerada un bien jurídico tutelado por el Estado, y por lo tanto es potestad del Derecho Punitivo la creación y aplicación de las normas sancionatorias correspondientes al momento de una transgresión, o delito en su caso.

RECOMENDACIONES

1. Fomentar en los estudiantes universitarios de todas las facultades de la Universidad la responsabilidad tributaria por medio de cursos que inculquen acerca de cuáles son las infracciones y sanciones tributarias existentes dentro del país, ya que a la medida en la que más informado se encuentren las personas acerca del tema existirá más conciencia en relación al cumplimiento de la normativa tributaria.
2. Incluir dentro de la clase de Derecho Tributario que se imparte dentro de las distintas Universidades del país, la información respectiva a las distintas formas en las que se pueden llegar a sancionar las infracciones tributarias en las que incurran los ciudadanos sujetos al pago de tributos, debido a la importancia que tiene la recaudación de los mismos, ya que en el presente, dicha cátedra se enfoca en la enseñanza de las distintas clases de tributos existentes, estructura del tributo, pero no se menciona la existencia del Derecho Penal Tributario.
3. Realizar campañas informativas dentro de la Universidad, dirigidas al público que tenga como objetivo concientizar, buscando que el tributar se vuelva una responsabilidad personal dentro de los habitantes del Estado.
4. La responsabilidad comienza desde la educación de los miembros de la sociedad, si se cultivan ciudadanos responsables, se cosecharán gobernantes responsables ya que estos representan a cada una de las personas que viven dentro de un Estado; los gobernantes del país y miembros de las Administración Pública deben realizar una correcta utilización de los ingresos percibidos para así tener un aprovechamiento colectivo exitoso de los tributos entregados por los sujetos pasivos. Al existir una respuesta eficiente en cuanto al uso de los ingresos estatales en virtud de los tributos, la tributación se vuelve una situación menos dolorosa para los sujetos afectos a los distintos regímenes fiscales.

REFERENCIAS CONSULTADAS

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Méndez Moreno, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario Parte General Lecciones de Cátedra*, España, Lex Nova, 2009, 10ma. Ed.
2. Barrera Crespo, Boris El Delito Tributario elementos constitutivos y circunstancias modificadoras, Ecuador Abya Yala. 2005.
3. Blanco Ramos, Ignacio, *Derecho Tributario parte general y legislación española*, España, Ariel, 1973.
4. Calvo Ortega, R ,Curso de Derecho Financiero, tomo I, Derecho Tributario (parte General), Madrid, Civitas, 2009, 13 ed.
5. Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, México, IURE, 2001.
6. De Juano, Manuel *Curso de finanzas y derecho tributario Tomo I*, Rosario Ediciones Molachino, 1971, Segunda edición.
7. De Juano, Manuel, *Curso de finanzas y derecho tributario Tomo II*, Rosario Ediciones Molachino, 1971, Segunda edición.
8. De la Garza, Francisco Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa S.A. 8va. Ed. 1978.
9. De León Velazco Héctor Anibal y José Francisco de Mata Vela, *Derecho Penal Guatemalteco parte general y parte especial*, Guatemala, Magna Terra editores, 18va Ed, 2008.
10. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Limusa, 1998.
11. *Diccionario Jurídico elemental* de Guillermo Cabanellas de la Torre, Argentina, Editorial Elíasata, 2006.
12. Flores Polo, Pedro, *Tributaria 97 Legislación, Comentario. Doctrina y Jurisprudencia*, Trujillo, Marsol, 1977.
13. García vizcaino, Catalina, *Derecho Tributario consideraciones económicas y jurídicas, Tomo I parte General* Buenos Aires, Depalma, 1996.

14. Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Volumen 2, Buenos Aires, Depalma , 1973, 2da. Ed.
15. Giulini Fonrouge, Carlos M, Derecho Financiero, Volumen I, Buenos Aires, Depalma, 1973, 2da. Ed.
16. J. Kaye, Dionisio Cristian Caye Trueba, Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo, México, Themis, 2002.
17. Jarach Dino, el Hecho Imponible, Buenos Aires, 3ra. Ed., Abeleda-Perrot.
18. Jarach, Dino , Finanzas Públicas y Derecho Tributario , Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996, 3ra. Ed. .
19. Jarach Dino, El ilícito tributario, Derecho Fiscal, Buenos Aires Abeledo Perrot.
20. Margain Manaitou, Emilio Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. México, Porrúa 2007 19na Ed.
21. Maria Folco, Carlos, Sandro F. Abraldes, Javier López Biscayart, Ilícitos fiscales Asociación Ilícita en Materia Tributaria, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni.
22. María Martín, José, Principios del Derecho Tributario Argentino, Buenos Aires, Contabilidad Moderna, 1978.
23. Orellana Wiarco, Octavio A., Derecho Procesal Fiscal guía de estudio, México, Porrúa, 2010, 2da Ed.
24. Pérez Royo, Fernando, Derecho Financiero y Tributario parte general, Madrid, Civitas, 1999.
25. Plazas Vega, Mauricio A., El Liberalismo y la Teoría de los Tributos, Santa Fé de Bogotá, Colombia, Temis, S.A, 1995.
26. Porres y López, Armando, Derecho Fiscal (Aspectos Contables), México, Manuel Porrúa S.A., 1977, 6ta Ed.
27. Queralt, Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Pomedo Blanco España, Editorial Arazandi, 13ra.ed., 2008.
28. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, México, Harla, 1983, 2da. Ed, pag 11.

29. Sánchez Hernández Mayola, Derecho Tributario, México, Edit. Cárdenas, 2da Ed. 1988.
30. Villegas, Belisario Héctor, Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Depalma, 2001, 7ma ed.

REFERENCIAS NORMATIVAS

31. Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 31 de mayo de 1985
32. Congreso de la República de Guatemala, Código Procesal Penal, Decreto 51-92, fecha de emisión: 28/09/1992 fecha publicación 7/12/1992
33. Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario Guatemalteco y sus reformas, Decreto 6-91, fecha emisión: 25-3-91 fecha publicación: 25-3-91

REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

34. Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, Código de Normas y procedimientos tributarios, ley 4755, año de publicación 1971
<http://www.tse.go.cr/pdf/normativa/codigonormasyprocedimientos.pdf>
35. Asamblea Legislativa de la República de El Salvador Código Tributario de El Salvador y sus reformas, Decreto Número 230, fecha de emisión: 14-12-2000 fecha publicación: 22-12-2000
36. Asamblea Nacional de la República de Nicaragua, Código Tributario de Nicaragua y sus reformas, Ley no. 562,
http://www.dgi.gob.ni/documentos/Ley_562_CODIGO_TRIBUTARIO_DE_LA_REPUBLICA_DE_NICARAGUA_CON_SUS_REFORMAS.pdf
37. Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Código Fiscal de la Federación y sus reformas <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf>
38. Congreso Nacional de Honduras, Ley de Estructuración de la Administración Tributaria y sus reformas, Decreto No. 22-97, fecha de emisión: 8 de abril de 1997. Fecha de publicación: 30 de mayo de 1997.
[www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/CODIGO%20TRIBUTARIO%20\(actualizada-07\).pdf](http://www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/CODIGO%20TRIBUTARIO%20(actualizada-07).pdf)
39. Diccionario de la Real Academia Española <http://lema.rae.es/drae/?val=infracción>, fecha de consulta: 18-06-2013

40. Filecrop, <http://www.filecrop.com/dino-jarach-derecho-tributario.html> Fecha de consulta: 25/06/2013
41. Jefatura de Estado Ley General Tributaria de España Ley 58/2003
http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l58-2003.html
42. Presidente de la Nación de Argentina, Ley de procedimientos fiscales de Argentina, Ley No. 821/98 <http://cdi.mecon.gov.ar/> fecha de consulta: 30/06/2013

ANEXO

INFRACCIONES Y SANCIONES DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA DE CENTROAMÉRICA, ARGENTINA, ESPAÑA Y MÉXICO

LEY	INFRACCIONES Y SANCIONES
CODIGO TRIBUTARIO DE GUATEMALA, DECRETO 6-91	<p>Artículo 85 y 86- infracciones que son sancionadas con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, dichas infracciones son:</p> <ul style="list-style-type: none">• No entregar ni emitir facturas, notas de crédito o débito, y demás documentos legalmente exigidos.• Emitir los anteriores documentos sin la debida autorización de la Administración Tributaria.• Utilizar métodos no autorizados por la Administración Tributaria para la emisión de documentos.• No autorización de libros contables y demás registros legalmente obligatorios. <p>El cierre temporal es de 10-20 días máximo, se puede duplicar. Esta sanción puede ser reemplazada por multa del 10% de los ingresos brutos del establecimiento sancionado (no menor de Q 10,000), o multa de Q5,000 a aquellos contribuyentes inscritos en el régimen del pequeño contribuyente del IVA.</p> <p>Artículo 88 y 89-omisión de pago de tributos: falta de determinación o incorrecta determinación de la obligación tributaria correspondiente al sujeto pasivo (cuando no es considerado como delito). Sanción del 100% del importe tributario omitido más intereses resarcitorios correspondientes.</p> <p>Artículo 91-mora: pagar la obligación tributaria posterior al plazo establecido en la ley. Sanción: multiplicación de 0.0005, por el número de días de atraso.</p> <p>Artículo 93-resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria: obstaculizar o impedir la fiscalización de la Administración Tributaria, así como el acceso a libros, documentos, archivos, sistema informático del contribuyente relacionado con el pago de impuestos, supervisión de establecimientos. Sanción: multa del 1% de los ingresos del contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado.</p> <p>Artículo 94. infracciones a los deberes formales: No dar aviso de actualizaciones o modificaciones de datos de inscripción, nombramiento o cambio de contador a la Administración Tributaria. Sanción: multa de Q50.00 por cada día de atraso, (Q1000. mensuales máximo)</p> <p>Omisión o alteración del NIT u otro requisito exigido en declaraciones, recibos de tributos, documentos de importación o exportación, y demás requeridos por la Administración Tributaria. Sanción: Q100.00 (Q1000.00 mensuales máximo) la sanción máxima no debe exceder el 1% de los</p>

	<p>ingresos brutos obtenidos por el contribuyente.</p> <p>No llevar al día los libros o registros contables legalmente obligatorios, o llevarlos de una forma distinta a legalmente establecida. Sanción: Q5000.00 por cada fiscalización.</p> <p>Ofertar bienes/servicios sin incluir el impuesto correspondiente en el precio. Sanción: multa Q5000.00.</p> <p>No percibir o retener los tributos según lo legalmente establecido. Sanción: multa equivalente al impuesto no percibido o retenido.</p> <p>Extender facturas, notas de débito o crédito, y demás documentos incumpliendo los requisitos formales legales. Sanción: Q100.00 por cada documento (Q5000.00 mensuales máx. no excede nunca el 2% de los ingresos del último período mensual reportados del contribuyente)</p> <p>Realizar actividades para las que se debe estar legalmente inscrito según las normas tributarias, sin estar inscrito. Sanción: multa de Q10,000.00.</p> <p>No pagar los tributos o proporcionar la información requerida por cualquier medio establecido como obligatorio para el contribuyente. Sanción: Q1000.00</p> <p>Emitir facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito u otros documentos de forma borrosa, ilegible o incompleta. Sanción: Q5,000.00 por cada periodo mensual infringido, sin excederse del 1% de los ingresos brutos del contribuyente en el último período mensual reportado.)</p> <p>No extender o extender extemporáneamente la constancia de retención por parte del Agente de Retención. Sanción: Q1000.00.</p> <p>No exhibir el protocolo por parte del notario, cuando sea requerido (salvo testamentos). Sanción: Q5,000.00.</p> <p>Artículo 95- infracciones cometidas por profesionales o técnicos: el incumplimiento de las obligaciones de los profesionales o técnicos que presten servicios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias es una infracción. Dicha infracción se somete al conocimiento de juez penal.</p> <p>Artículo 96-incumplimiento de deberes por los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria: cuando dichos funcionarios abusando de su cargo realizaren acciones ilegales o arbitrarias en perjuicio del fisco, contribuyentes, responsables o terceros. Sanción: se sanciona conforme a la ley del servicio civil y la ley de responsabilidades.</p>
<p>CÓDIGO TRIBUTARIO DE EL SALVADOR, DECRETO 230</p>	<p>Artículo 235-incumplimiento de la obligación de inscribirse: no inscribirse en el registro de contribuyentes cuando se esté obligado a realizarlo. Multa: tres salarios mínimos mensuales.</p> <p>Inscribirse fuera del plazo establecido. No comunicar cambios en los datos principales del registro dentro del plazo. Multa: dos salarios mínimos mensuales.</p> <p>No avisar la disolución, liquidación, fusión, transformación o modificación de sociedades, o la modificación o finalización de la unión de las mismas en el plazo establecido. Ocho salarios mínimos mensuales.</p> <p>Otorgar información equivocada en los documentos a la solicitud de inscripción. Multa: dos salarios mínimos mensuales.</p> <p>Inscribir más de dos números diferentes de inscripción en un mismo registro y contribuyente. Multa: cuatro salarios mínimos mensuales.</p>

	<p>Artículo 236- no acreditar la inscripción en los casos en que se omita el numero de inscripción en documentos o actuaciones de la Administración Tributaria o se presente una constancia o numero de inscripción falso. Multa: salarios mínimos en el primer caso, cuatro salarios mínimos en el segundo caso.</p> <p>Artículo 237-no fijar lugar para recibir notificaciones: Por medio de formularios o declaración del impuesto sobre la renta o el de transferencia de bienes raíces; hacerlo fuera del plazo correspondiente o no hacerlo en lo absoluto. Sanción: nueve salarios mínimos mensuales. No informar, o hacerlo fuera del plazo acerca del cambio del lugar o dirección para recibir notificaciones por medio de apoderado. Sanción: 5 salarios mínimos mensuales. No informar del cambio de domicilio, lugar o dirección para recibir notificaciones, sanción: nueve salarios mínimos mensuales. Fijar un lugar falso, inexistente o incompleto. Sanción: nueve salarios mínimos mensuales.</p> <p>Artículo 238-incumplimiento de presentar declaración: Omitir la declaración, sanción: cuarenta por ciento del impuesto que se determine. No presentarla dentro del plazo, sanción: del 5% al 20% del impuesto, dependiendo si el retraso es dentro del primer mes, al cuarto. Si dentro de la declaración no se declara el impuesto a pagar. Sanción: un salario mínimo mensual. Declaración incorrecta: sanción: 20% del impuesto no pagado dentro del plazo legal. Declaración con error aritmético, sanción: 10% sobre la diferencia entre el valor a pagar o el saldo a favor autoliquidado y el que establece la Administración Tributaria. (no inferior a dos salarios mínimos) Declarar sin otorgar los datos o información requerida. Sanción: dos salarios mínimos mensuales. Declarar impuesto a la transferencia de bienes inmuebles y a la prestación de servicios sin los datos o información establecida o de forma inexacta. Sanción: cuatro salarios mínimos.</p> <p>Artículo 239- incumplimiento de emitir y entregar documentos: Omitir la entrega o emisión de documentos legalmente obligatorios o que dentro de los documentos emitidos existan valores incongruentes con los documentos que poseen los adquirientes. Sanción: 50% del valor de la operación de cada documento. Emitir documentos sin cumplir con los requisitos formales. Sanción: 30% del monto de la operación del documento. No menor a dos salarios mínimos mensuales. Emitir comprobante de crédito fiscal por transferencia de alimentos y víveres a los contribuyentes que no se dediquen a la venta de comida en restaurantes o similares, sanción: 10% del monto de la operación, no menor a un salario mínimo mensual. Emitir documentos con numeración duplicada y no declarada. Sanción: 25% del monto no declarado. Utilizar máquinas registradoras o sistemas no autorizados para emitir tickets en sustitución de facturas, o trasladar dichas maquinas o sistemas</p>
--	---

	<p>sin la previa autorización. Sanción: tres salarios mínimos mensuales por cada máquina o sistema.</p> <p>Mantener máquinas registradoras o sistemas para control interno en establecimientos que tengan maquinas registradoras autorizadas o emitir factura simplificada sin estar obligados a realizarlo. Sanción: cinco salarios mínimos mensuales.</p> <p>Emitir y entregar facturas en las que consten operaciones de distintos adquirentes de bienes o prestatarios de servicios, sea esta consolidada, abierta, de resumen u otro nombre que se le confiera. Sanción: 50% del monto total de dicho documento, no menor a dos salarios mínimos.</p> <p>Utilizar máquinas u otros sistemas no autorizados por incumplir con los requisitos legales, en establecimientos para emitir tiquetes en sustitución de facturas. Sanción: tres salarios mínimos mensuales por cada máquina o sistema no autorizado.</p> <p>No retirar máquinas registradoras u otros sistemas cuando así se haya ordenado, dentro del plazo correspondiente. Sanción: tres salarios mínimos mensuales por cada máquina registradora o sistema. (Incremento del 10% por cada día de retraso en el retiro).</p> <p>Artículo 240- incumplimiento de obligaciones relacionadas con la impresión de documentos:</p> <p>Emitir comprobantes de crédito fiscal sin los requisitos legales específicos, no conservarlos con la documentación legalmente establecida por el plazo indicado. Imprimir documentos legales sin cumplir con los requisitos y formalidades. No remitir o hacerlo fuera del plazo, o de forma incompleta el listado de clientes de contribuyentes inscritos del impuesto a la transferencia de bienes y a la prestación de servicios a quienes hubiere elaborado los documentos legales. Sanción: cuatro salarios mínimos mensuales.</p> <p>Artículo 241-incumplimiento de la obligación de informar y determinar:</p> <p>Negarse a proporcionar o no proporcionar informes, antecedentes, justificantes requeridos por la Administración Tributaria sobre situaciones que este obligada a conocer. Presentar fuera del plazo dicha información. Presentar la anterior información sin cumplir con los requisitos legalmente correspondientes, o presentarla por medios distintos a los establecidos. Presentar datos, informes, antecedentes o justificantes falsos, simulados, inexistentes, incompletos o alterados. Sanción: multa del 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que conste en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado. No menor a un salario mínimo mensual.</p> <p>No remitir, remitir fuera del plazo o sin los requisitos legales requeridos, el informe de sujetos de retención del impuesto sobre la renta y de los sujetos de retención, anticipo o percepción del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. Los contribuyentes que omitan remitir o remitan de forma extemporánea o sin los requisitos legales el informe de los sujetos que les aplicaron las retenciones, percepciones o anticipos del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. Sanción: 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que conste en el balance general menos el superávit por</p>
--	--

	<p>revalúo de activos no realizado. No menor a un salario mínimo mensual.</p> <p>Omitir el aviso, o realizarlo fuera del plazo de la pérdida o no uso de libros de contabilidad, registros especiales, archivos, documentación de respaldo, libros o registros del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, documentos legales establecidos en la normas tributarias; no presentar documentos que no se utilizarán para su destrucción o anulación. Sanción: cuatro salarios mínimos mensuales.</p> <p>Omitir la transmisión, realizarla fuera del plazo, incompleta o sin los requisitos correspondientes, la información de cada transferencia de bienes o prestación de servicios que se realicen; la información de las a notaciones de los registros contables o libros de control del impuesto de transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. Sanción: 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que conste en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, y la revocatoria de la resolución emitida por la Administración para los sujetos a quienes hubiere autorizado la emisión de documentos electrónicos.</p> <p>No remitir, remitir fuera del plazo o sin cumplir los requisitos el informa sobre la distribución de utilidades o listado de personas que tengan calidad de socio, accionista o cooperado. Sanción: 0.1% sobre el patrimonio o capital contable que conste en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado. No menor a tres salarios mínimos mensuales.</p> <p>Omitir remitir, remitir fuera del plazo o sin los requisitos legales correspondientes el informe sobre las diferencias entre el Estado de resultados y declaración del impuesto sobre la renta. Sanción: 0.1% sobre el patrimonio o capital contable que conste en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado. No menor a un salario mínimo mensuales.</p> <p>No presentar, presentar fuera del plazo establecido, de forma incompleta o sin cumplir los requisitos necesarios la información que la Administración Tributaria requiere de las municipalidades, registro de la propiedad raíz e hipotecas, registro de comercio y los notarios. Sanción: cinco salarios mínimos mensuales.</p> <p>No suministrar, suministrar fuera de plazo, sin los requisitos legales necesarios o incompleta información de proveedores, clientes, acreedores y deudores. Sanción: 0.1% sobre el patrimonio o capital contable que conste en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado. No menor a cuatro salarios mínimos mensuales.</p> <p>Omitir otorgar, hacerlo fuera del plazo, incompleto o sin los requisitos necesarios la información relativa a médicos. Especialistas y cualquier sujeto que haya intervenido en cirugías, operaciones o tratamientos médicos mencionados en la ley. Sanción: 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que conste en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado. No menor a cuatro salarios mínimos mensuales.</p> <p>Artículo 241-A-no cumplir con las obligaciones de presentar o exhibir la información y de permitir el control. Sanción: 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que conste en el</p>
--	--

	<p>balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado. No menor a cuatro salarios mínimos mensuales.</p> <p>Artículo 242-incumplimiento de obligaciones sobre registros contables, especiales y del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios:</p> <p>Omitir llevar o llevar indebidamente libros, registros, sistemas de contabilidad, registros especiales y libros de compras y ventas del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. Sanción: cuatro salarios mínimos mensuales.</p> <p>Omitir registrar operaciones y asentar anotaciones o datos falsos, inexactos o incompletos. Sanción: nueve salarios mínimos mensuales.</p> <p>Atraso en realizar anotaciones en libros o registros:</p> <p>Impuesto sobre la renta: atraso en contabilidad no podrá ser superior a dos meses. Sanción: cuatro mil novecientos setenta colones con un incremento de setenta colones por cada día de retraso desde cometida la infracción hasta el día del cierre del periodo.</p> <p>Impuesto a transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios: no podrá ser superior a quince días. Sanción: cuatro mil novecientos setenta colones con un incremento de cuatrocientos noventa colones por cada día de retraso desde cometida la infracción hasta el día del cierre fiscal.</p> <p>Usar comprobantes de crédito fiscal, facturas o documentos falsos simulados o alterados para el respaldo de anotaciones consignadas en libros o registros contables del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Sanción: 35% del monto de la operación consignada en dichos documentos.</p> <p>Mantener libros, registros, documentos contables, archivos, registros especiales y relativos al impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios en un lugar diferente del establecimiento del contribuyente o de lugar que haya sido informado a la Administración Tributaria. Sanción: 9-16 salarios mínimos mensuales.</p> <p>No presentar o exhibir libros, registros especiales de contabilidad o del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios cuando así se requieran y dentro del plazo requerido. Sanción: 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, no menor a veinte salarios mínimos mensuales.</p> <p>Artículo 243-incumplimiento a la obligación de llevar control del inventarios y métodos de valuación:</p> <p>Omitir llevar los registros de control de inventarios.</p> <p>Llevar registros de control de inventarios incumpliendo con los requisitos legales. Sanción: 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, no menor a nueve salarios mínimos mensuales.</p> <p>Usar un método de valuación de inventarios diferente al establecido legalmente sin autorización de la Administración Tributaria.</p> <p>No practicar o practicar parcialmente el inventario físico al 31 de dic. Del periodo impositivo que corresponda.</p>
--	--

	<p>Omitir presentar, presentar fuera de plazo o sin cumplir con los requisitos, el formulario y detalle del inventario practicado de los bienes inventariados y su valuación. Sanción: 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el menos el superávit por revalúo de activo no realizado, no menor a nueve salarios mínimos mensuales.</p> <p>Artículo 244- incumplimiento a otras obligaciones formales:</p> <p>No informar o informar fuera del plazo a la Administración Tributaria el inicio de actividades. Sanción: dos salarios mínimos mensuales.</p> <p>Informar el inicio de actividades incompleta, incorrecta o sin cumplir con los requisitos necesarios. Sanción: cuatro salarios mínimos mensuales.</p> <p>No informar el extravío de documentos que tengan conexión con el Impuesto a la Transferencia de bienes Muebles y a la Prestación de Servicios dentro del plazo. Sanción: setenta colones por cada documento extraviado, no superior a nueve salarios mínimos mensuales.</p> <p>No reconstruir la contabilidad por extravío o desuso de la misma, multa: 4970 colones, incrementándose 490 colones por cada mes o medio mes desde el vencimiento del plazo hasta el cierre del periodo. No excede de 16 salarios mínimos mensuales.</p> <p>No documentar contratos de servicios de contabilidad. Sanción: 4 salarios mínimos mensuales.</p> <p>Omitir proporcionar aclaraciones, informaciones o ampliaciones requeridas por la Administración Tributaria. Sanción: 4 salarios mínimos mensuales.</p> <p>No informar a la Administración Tributaria el lugar en el que se mantendrán libros o registros dentro del plazo establecido. Sanción: Sanción: 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el menos el superávit por revalúo de activo no realizado, no menor a veinte salarios mínimos mensuales.</p> <p>No dar el informe del cese de las actividades por venta de negocio, liquidación, permuta, disolución de sociedad, y otras causas. Sanción: 4 salarios mínimos mensuales.</p> <p>Omitir solicitud de asignación y autorización de la numeración correlativa y series (según sea el caso), de impresión de los documentos mencionados en la legislación tributaria; omitir presentar, hacerlo fuera del plazo o incompleto el estado de origen y aplicación de fondos. Sanción: 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el menos el superávit por revalúo de activo no realizado, no menor a cuatro salarios mínimos mensuales.</p> <p>Entregar, entregar fuera de plazo, incompleto o sin cumplir los requisitos legales correspondientes, la constancia de retención del Impuesto Sobre la Renta. Sanción: un salario mínimo mensual por constancia de retención de dicho impuesto.</p> <p>Omitir relacionar la solvencia de impuestos en los instrumentos públicos, no solicitar la asignación y autorización de la numeración correlativa señalada legalmente; no presentar, hacerlo fuera del plazo o de forma incompleta el informe de donaciones: 4 salarios mínimos mensuales.</p> <p>No presentar, hacerlo fuera del plazo o remitir sin las especificaciones</p>
--	--

	<p>contenidas en el Código Tributario o que requiere la Administración Tributaria en sus formularios, el informe de Operaciones con sujetos Relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en territorios con regímenes fiscales preferentes. (Paraísos fiscales, baja o nula tributación) Sanción: 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el menos el superávit por revalúo de activo no realizado, no menor a tres salarios mínimos mensuales.</p> <p>No constituir y no mantener, o constituir y no mantener a un representante o apoderado permanente domiciliado en el país. Sanción: Sanción: 0.5% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el menos el superávit por revalúo de activo no realizado, no menor a cuatro salarios mínimos mensuales.</p> <p>Cuando no exista balance general, se aplica la multa de nueve salarios mínimos mensuales.</p> <p>Artículo 245-incumplimiento a la obligación de permitir el control por la Administración Tributaria:</p> <p>Negarse, oponerse, dificultar la verificación, inspección pericial y de control, o no permitir su correcto desenvolvimiento. Sanción: Sanción: 1% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, no menor a nueve salarios mínimos mensuales. Se llevara a cabo el arresto del infractor si persiste en la infracción.</p> <p>Ocultar o destruir antecedentes, bienes, documentos u otros medios de prueba o control del cumplimiento de las obligaciones. Sanción: 2% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el menos el superávit por revalúo de activo no realizado, no menor a nueve salarios mínimos mensuales.</p> <p>Impedir acceso a negocios, establecimientos, oficinas en los que se deba practicar inspección pericial y de control, así mismo a los lugares en donde se encuentren los registros, libros y comprobantes que respalden operaciones llevadas a cabo, o lugares en los que se informe se encontrarían dichos documentos. Sanción: 1% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el menos el superávit por revalúo de activo no realizado, no menor a nueve salarios mínimos mensuales.</p> <p>No conservar o destruir antes del plazo los libros, registros de contabilidad y documentos anexos, sistemas o programas de contabilidad, soportes magnéticos, libros del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios, documentos legales del mismo y otros exigidos legalmente. Sanción: 2% sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el menos el superávit por revalúo de activo no realizado, no menor a nueve salarios mínimos mensuales.</p> <p>No conservar ordenadamente libros de contabilidad, los del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, registros especiales, archivos y registros contables, documentos que respalden operaciones, recibos, facturas, comprobantes de crédito fiscal, soportes magnéticos, antecedentes de operaciones. Sanción: dos salarios mínimos mensuales.</p>
--	--

	<p>Omitir exhibir o presentar ante auditores, notificadores, fedatarios o delegados de la Administración Tributaria el documento de identificación correspondiente. Sanción: arresto de hasta 5 días.</p> <p>Artículo 246- incumplimiento a la obligación de retener y percibir: Retener o percibir y no enterar el impuesto. Sanción: multa igual al monto que se haya dejado de pagar.</p> <p>Omitir la retención o percepción estando obligado a hacerlo. Sanción: 75% sobre el monto dejado de retener.</p> <p>Retener o percibir y enterar el impuesto correspondiente fuera del plazo. Sanción: 50% de las sumas enteradas de forma extemporánea.</p> <p>Retener o percibir y enterar un monto inferior al que corresponde. Sanción: 30% sobre el monto no entregado. Ninguna multa de este art. Puede ser inferior a 980 colones.</p> <p>Artículo 247- incumplimiento de la obligación de enterar a cuenta: No enterar el anticipo a cuenta cuando se esté obligado a hacerlo. Sanción: 75% de la suma no enterada.</p> <p>Enterar el pago o anticipo a cuenta fuera del plazo. Sanción: 50% de la suma anterior.</p> <p>No enterar en el termino correspondiente lo establecido de pago o anticipo a cuenta. Sanción: 30% del monto no enterado en el término establecido. No menor a 980 colones todas las sanciones anteriores.</p> <p>Artículo 248-incumplimiento de la obligación de presentar dictamen e informe fiscal. Omisión de la presentación como contribuyente del dictamen e informe fiscal, estados financieros, conciliaciones tributarias e información suplementaria. Multa: doce salarios mínimos mensuales.</p> <p>Presentar el dictamen, informe fiscal, estado financiero, conciliaciones tributarias e información suplementaria fuera del plazo legal o fuera del plazo establecido por la Administración Tributaria. Sanción: nueve salarios mínimos mensuales.</p> <p>No cumplir con los requisitos legales del Dictamen. Sanción: 4 salarios mínimos mensuales.</p> <p>Los auditores que incumplan con las obligaciones legalmente establecidas. Sanción: 5 salarios mínimos mensuales.</p> <p>Los auditores que no suministren cuando así lo requiera la Administración Tributaria, los datos, ampliaciones, justificaciones, explicaciones, informes de periodos o ejercicios del dictamen e informe fiscal y los que estén relacionados con el mismo, así como los papeles de trabajo que soportan la auditoria, o la presentación del dictamen e informe. Sanción: doce salarios mínimos mensuales.</p> <p>Cuando la Administración tributaria determine impuesto complementario mayor al 35% del impuesto declarado por el sujeto pasivo, cuando no sea por error excusable. Sanción: 5% sobre el impuesto complementario.</p> <p>Cuando la administración tributaria al fiscalizar determine impuesto original y no sea atribuido a error. Sanción: 5% sobre el impuesto que se determine.</p> <p>Artículo 249-incumplimiento a la obligación de nombrar, informar nombramiento y proporcionar información al auditor para emitir</p>
--	--

	<p>dictamen e informe fiscal:</p> <p>No nombrar auditor para la emisión del dictamen e informe fiscal, o hacerlo fuera del plazo. No informar el nombramiento o renuncia del auditor, o hacerlo extemporáneamente.</p> <p>No suministrar, o hacerlo de forma incompleta la información legalmente requerida al auditor nombrado para que realice el dictamen e informe fiscal. Sanción: multa del 0.5% sobre el patrimonio o capital contable menos el superávit por revalúo no realizado, no menor a 4 salarios mínimos mensuales.</p> <p>Artículo 249 A-incumplimiento de obligaciones de los contadores: Además de las contenidas específicamente en el código tributario, no informar o informar fuera del plazo las autorizaciones de sistemas contables, libros legales de contabilidad y libros o registros de control del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y los informes emitidos que avalen modificaciones a los libros legales, auxiliares y registros especiales. Sanción: 5 salarios mínimos mensuales.</p> <p>Artículo 250,252- defraudación: quien induciendo en error al Fisco simule, oculte, manibre aprovechándose indebidamente de ello o beneficiando a un tercero; teniendo como consecuencia la no percepción íntegra del impuesto establecido por parte del Fisco. Sanción: 100% del impuesto defraudado, sin perjuicio de las sanciones penales que deriven de esta.</p> <p>Artículo 253- evasión no intencional: no presentar la declaración o presentarla de forma incorrecta, cuando la Administración Tributaria determine la base imponible del tributo del contribuyente. Sanción: 25% del tributo a pagar, no menor a 970 colones.</p> <p>Artículo 254-evasión intencional: quien intente producir, o el tercero que facilite la evasión total o parcial del tributo. Sanción: 50% del tributo a pagar, no menor a nueve salarios mínimos mensuales.</p> <p>Artículo 255-infracción por comercio clandestino, violación de cierre y sustracción de especies: Comerciar, hacer circular o transportar clandestinamente dentro del territorio nacional, productos sin pagar el impuesto que corresponde o sin ampararse por comprobantes de crédito fiscal, facturas o notas de remisión. Movilización o libro de tránsito o documentos semejantes sin los requisitos exigidos.</p> <p>Violar el cierre o medidas de control de un establecimiento, interpuesto por el juez respectivo, dañar cerraduras o sellos puestos por autoridad competente en cualquier establecimiento. Sustraer documentos o bienes allí existentes sin tener autoridad para hacerlo. Sustracción, ocultación o enajenación de especies retenidas por el infractor a aplicar embargo o medidas precautorias sobre este. Sanción: decomiso de la mercadería, productos y demás cosas utilizadas para la comisión de la infracción.</p> <p>Artículo 239,257- se sancionará con el cierre temporal de negocios a las personas naturales o jurídicas que reincidan en la comisión de las infracciones contenidas en el artículo 239 ya mencionadas.</p> <p>Las infracciones que no contengan infracción establecida se sancionarán con multa de 980 colones-4970 colones.</p>
--	--

<p>CÓDIGO TRIBUTARIO HONDURAS, DECRETO 22- 97</p>	<p>faltas tributarias formales arts.177 ,43,50,52,54,56,57</p> <p>Contribuyentes que no soliciten a la autoridad competente la habilitación de locales e instalaciones,</p> <p>No Comuniquen por escrito a la Dirección Ejecutiva de Ingresos los cambios que modifiquen sus responsabilidades tributarias; No Comuniquen por escrito a la Dirección Ejecutiva de Ingresos el domicilio, la ubicación exacta de los establecimientos o locales en que realizan las actividades generadoras de sus obligaciones tributarias y los sitios en que almacenan bienes o documentos; no den aviso de los cambios de sus actividades o su terminación, fusiones o traspasos de empresas.</p> <p>Los contribuyentes que no otorguen declaración jurada acerca del cese de las actividades generadoras de sus responsabilidades fiscales en el plazo establecido.</p> <p>Las personas naturales y jurídicas que no suministren la información requerida por la Dirección Ejecutiva de Ingresos.</p> <p>No suministrar a la Dirección Ejecutiva de ingresos la información acerca de las cédulas de identidad de las personas fallecidas por parte del Registro Nacional de las Personas, en el mes de enero de cada año.</p> <p>Realizar actividades que conviertan a las personas naturales, jurídicas, entidades u organizaciones que carezcan de esta en sujetos pasivos y no se inscriban en el Registro Tributario Nacional de la forma legalmente establecida.</p> <p>Las personas naturales o jurídicas afectos a un impuesto o tributo que no presenten declaración jurada ante la Dirección Ejecutiva de Ingresos acerca de esta situación.</p> <p>Sanción: tres salarios mínimos promedio vigente.</p> <p>Si se trata de la falta de declaración o presentación fuera del plazo del impuesto sobre la renta, las sanciones son las siguientes: 5% del impuesto causado dentro del primer mes, 10% si el retraso se da dentro del segundo mes, 15% si el retraso se da dentro del tercer mes, 20% si el retraso se da dentro del cuarto mes y, 25% si el retraso es dentro del quinto mes.</p> <p>Si se trata del impuesto sobre ventas, las sanciones son las siguientes: 1% del gravamen si la declaración se realiza dentro de los primeros 5 días de atraso, posterior a este plazo es del 2% por mes o fracción de atraso.</p> <p>Si se trata de infracciones establecidas en la Ley de Aduanas y otras la sanción es del 50% sobre el valor del impuesto no percibido.</p> <p>Cuando por alguna situación se destruyan o deterioren bienes o mercancías que se ubiquen en algún recinto fiscal, la sanción es de multa que será igual al valor que el Estado deba restituir al propietario por daños perjuicios.</p> <p>Artículos 178,43,45,47,48,53-para el efecto de facilitar la fiscalización de la Dirección Ejecutiva de Ingresos:</p> <p>Los contribuyentes que no lleven los libros y registros que vinculan sus actividades con sus obligaciones tributarias; no conserven ordenadamente y a disposición de la Dirección Ejecutiva de ingresos dentro del domicilio fiscal por el periodo de 5 años los libros de contabilidad, registros especiales, documentos y antecedentes de los hechos generadores de la</p>
--	---

	<p>obligación tributaria.</p> <p>No faciliten a los funcionarios de la Dirección Ejecutiva de Ingresos la inspección de establecimientos comerciales o industriales, oficinas, buques, aeronaves y demás medios de transporte o sitios para el efecto de determinar las obligaciones tributarias.</p> <p>No presenten o exhiban declaraciones, informes, documentos, comprobantes que determinan la procedencia de los bienes que generen obligaciones tributarias, y no formulen las declaraciones, testimonios o ampliaciones requeridas por autoridades tributarias.</p> <p>Los contribuyentes o responsables que no declaren las importaciones o exportaciones. No declaren los impuestos específicos a la producción y consumo; no declaren sobre las herencias, legados o donaciones y otras declaraciones especiales.</p> <p>Los sujetos pasivos que omitan extender los comprobantes por las actividades que realicen, a modo que se haga notar quien los extendió y aprobó según lo legalmente establecido.</p> <p>Cuando los contribuyentes o responsables no entreguen los informes, datos o documentos, o no presenten su contabilidad o parte de ella para su correspondiente verificación o comprobación de acuerdo a los requisitos legalmente establecidos.</p> <p>Si las bolsas de valores no informan en el mes de enero de cada año acerca de los nombres, apellidos, razón social, o denominación de sus comisionistas inscritos. Sanción: 4 salarios mínimos promedios vigentes.</p> <p>Artículos 180,49- Cuando el sistema financiero incumpla con las siguientes obligaciones:</p> <p>No otorgar a la Dirección Ejecutiva de Ingresos según la periodicidad establecida y con previa autorización, la información sobre las operaciones de sus cuenta habientes, tarjeta habientes, ahorrantes, usuarios, depositantes o clientes que hayan realizado movimientos monetarios por medios electrónicos o magnéticos; información sobre las operaciones anteriormente mencionadas que hayan sido ordenadas por juez competente y otras que autoricen las leyes generales o especiales. Los bancos y asociaciones de ahorro y préstamo deben recibir y procesar pagos y declaraciones pro cuenta de las autoridades tributarias según lo establecido en los contratos celebrados con la Secretaria de Estado en el Despacho de Finanzas.</p> <p>Sanción: 12 salarios mínimos.</p> <p>Artículo 181- los contribuyentes o responsables que sean culpables por: Dar respuestas ya sean totales o parciales a los requerimientos formulados por la Dirección Ejecutiva de Ingresos; no llevar, exhibir o mantener al día los libros de contabilidad, registros, documentos según lo establecido en las leyes correspondientes. Sanción: tres salarios mínimos promedios vigentes.</p> <p>Artículos 183,120-los contribuyentes que omitan el pago de los tributos en el plazo establecido. Sanción: pago del faltante establecido, interés según la tasa de interés activa en el momento, recargo del 10% del impuesto omitido por indemnización.</p>
CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA	Artículos 126, 127- infracciones administrativas por incumplimiento de

<p>REPÚBLICA DE NICARAGUA, LEY No. 562</p>	<p>deberes y obligaciones de los contribuyentes y responsables:</p> <p>No inscribirse, ni aportar datos que sean necesarios, no comunicar modificaciones si se estuviere obligado. No inscribir los libros y registros contables que se deben llevar como contribuyentes.</p> <p>No firmar estados financieros, declaraciones y documentos de aplicación fiscal. Sanción: 30-50 unidades de multa por cada mes de retraso.</p> <p>Artículos 126-127- no gestionar autorización para llevar a cabo actividades permitidas por las normas tributarias, ante la Administración Tributaria. Sanción: 50-70 unidades de multa y la anulación de las actividades realizadas.</p> <p>Artículos 126-127- no facilitar a los funcionarios autorizados para la realización de inspecciones en establecimientos, buques, camiones, aeronaves y demás medios de transporte, así como no otorgarles información solicitada de acuerdo a la ley y documentación de respaldo cuando sea requerido. No comparecer ante la Autoridad Tributaria personalmente o mediante apoderado cuando se requiera información de interés tributario. No otorgar información acerca de la determinación de impuestos o que sea útil para la fijación del monto a cobrar, y su efectiva fiscalización debiendo contestar preguntas acerca de ventas, rentas, ingresos, gastos, bienes, depreciaciones, deudas y situaciones que tengan relación con la materia imponible. Sanción: 70-90 unidades de multa.</p> <p>Artículo 126-127- no conservar en buen estado libros, registros, documentos de interés tributario, soportes que respalden el cumplimiento de obligaciones tributarias. Sanción: 90-110 unidades de multa.</p> <p>Artículo 126, 127- no mantener actualizados los libros y registros contables. Sanción: 110-130 unidades de multa.</p> <p>No realizar levantamiento de inventario al final del periodo gravable autorizado o cuando así lo requiera la Administración Tributaria (justificando su solicitud como necesidad impostergable). Sanción: 130-150 unidades de multa.</p> <p>Artículo 130,131- mora: falta total o parcial del pago de los tributos desde que se vence el plazo para efectuarlo, sin necesidad de requerimiento. Sanción: pago del crédito correspondiente con un recargo del 5% por cada mes o fracción de mes de retraso, sobre el saldo insoluto. Si se trata del impuesto sobre la renta, el recargo es de 2.5% mensual o por fracción de mes sobre el saldo insoluto. No puede ser mayor al equivalente al 50% sobre el saldo insoluto.</p> <p>Artículo 133-consecuencias de la mora: Declaración de insolvencia fiscal, imposibilidad de contratar con el Estado, exigibilidad del pago de la deuda tributaria del contribuyente por los medios establecidos por la Administración Tributaria; agotada esta cobranza se puede recurrir al cierre del negocio o a la intervención administrativa.</p> <p>Artículos 134, 135-omisión y presentación fuera del plazo de declaraciones: el contribuyente que estando obligado y bajo advertencia del delito de falsedad en materia civil y penal, omite realizar la declaración o lo hiciese fuera del plazo. De forma errónea, incompleta u omite documentos anexos a dicha declaración o la presentación incompleta de</p>
--	---

	<p>los mismos para el efecto de pagar menos a la Administración. Sanción: 70-90 unidades de multa, salvo prueba de justa causa legalmente establecida en las normas de este código tributario. Además la Administración debe tasarle de oficio al sujeto pasivo lo que debe pagar y declararle incurso en una multa igual al 25% del impuesto así tasado de oficio.</p> <p>Artículo 136-contravenciones tributarias: Se lleven a cabo conductas, formas, modalidades o estructuras jurídicas para evitar el pago correcto de impuestos. Se lleven dos o más juegos de libros, o doble juego de facturación en una misma contabilidad para determinar tributos. Contradicción entre los libros o documentos y los datos de las declaraciones tributarias. No llevar o exhibir libros, documentos o antecedentes contables exigidos legalmente. Se ordene o permita la destrucción total o parcial de los libros de la contabilidad exigidos legalmente, o usar pastas en libros para sustituir o alterar las paginas foliadas. No se emitan facturas o documentos que respalden operaciones realizadas, o emitirlas sin los impuestos que correspondan. Se otorgue falsa información, o se lleven a cabo actos que oculten la verdad del negocio a autoridades fiscales. Omisión dolosa en declaraciones que deben presentarse o en los documentos que las respalden omitiendo o disminuyendo bienes o ingresos. Sobrevaluar o subvaluar los precios reales de los artículos de importación o exportación, o se beneficie sin derecho legal de un subsidio, reintegro de impuestos o estímulo tributario. Elaborar o comerciar clandestinamente mercancías gravadas (este supuesto comprende la evasión o burla de los controles fiscales), utilizar indebidamente sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción. Alteración de las características de la mercadería, su ocultación, cambio de destino o indicar falsamente el lugar del que proceden. Aprovecharse de exenciones o exoneraciones para otros fines que no establece la ley. Sanción: 500-1500 unidades de multa. No procede la inaplicabilidad de multas.</p> <p>Artículo 138- otras sanciones a aplicar en el caso de contravenciones: intervención administrativa del negocio. Clausura del establecimiento en donde se cometió la infracción (máx. 6 días hábiles) en casos de evasión se aplica adicionalmente una multa hasta de un máximo del valor del impuesto evadido.</p>
<p>CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE COSTA RICA, LEY No. 4755</p>	<p>Artículo 78.-omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción: contribuyentes que omiten la presentación ante la Administración Tributaria la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de información acerca del representante legal, domicilio fiscal. Sanción: 50% de un salario base por cada mes o fracción de mes sin superar el máximo total de tres salarios base.</p> <p>Art. 80 y 80 bis.- Morosidad en el pago del tributo determinado por la administración tributaria/morosidad en el pago del tributo determinado por el mismo contribuyente: pagar los tributos posteriormente al plazo legalmente establecido para tal efecto. Sanción: uno por ciento por cada</p>

	<p>mes o fracción de mes transcurrido sin pagar, no debe superar el 20% del pago del tributo.</p> <p>Art. 81.-falta de ingreso por omisión o inexactitud: los contribuyentes que dejen de ingresar los impuestos correspondientes dentro del plazo legal establecido por omisión de la declaración o declaración inexacta. Sanción: 25% de la diferencia entre el momento a pagar o saldo a favor liquidado y el monto declarado o determinado cuando no se haya declarado.</p> <p>No incluir en la declaración la totalidad de las retenciones. Sanción: 25% del valor de la retención no realizada o no declarada.</p> <p>Cuando se incurre en error por simulación de datos, deformación u ocultamiento de la información verídica o mediante engaño por un monto menor a 200 salarios base, la sanción será del 75%.</p> <p>Artículo 82-hechos irregulares en la contabilidad: No llevar libros de contabilidad, no legalizar dichos libros, no exhibirlos, cuando así se exija. Mantener dichos libros con un atraso de más de tres meses. Sanción. Un salario base.</p> <p>Artículo 83-incumplimiento en el suministro de información. Sanción: dos salarios base al no suministrar la información requerida en el plazo legalmente establecido. Un salario base cuando se presente dicha información con errores o no se presente la información que corresponda.</p> <p>Artículo 84-no concurrencia a las oficinas de la Administración Tributaria: no concurrir cuando así lo requiera la Administración Tributaria. Sanción: un salario base.</p> <p>Artículo 85-no emisión de facturas: no emitir las facturas ni los comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, o no entregarlos a los clientes al comprar, vender o prestar servicios. Sanción: un salario base.</p> <p>Artículo 86-infracciones que dan lugar al cierre temporal de negocios: cuando los contribuyentes que ejerzan alguna actividad u oficio dentro de un negocio reincidan en no emitir facturas, comprobantes, o no entregarlas al cliente al comprar, vender o prestar servicios; cuando habiendo sido requerido previamente por la Administración Tributaria para presentar declaraciones que hayan omitido dichos contribuyentes o ingresen sumas retenidas, percibidas o cobradas fuera del plazo establecido. Esto sin perjuicio de las sanciones legales que procedan.</p> <p>Artículo 87-destrucción o alteración de sellos: ruptura, destrucción o alteración de los sellos colocados para el efecto del cierre de negocios por parte de los mismos contribuyentes, representantes, administradores, socios o personal. Sanción: dos salarios base.</p>
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE MEXICO	<p>Artículo 75-agravantes para la aplicación de multas por medio de las autoridades fiscales (debidamente fundado y motivado mediante resolución) elementos a tomar en cuenta:</p> <p>Sección I-reincidencia.</p> <p>Si la infracción tiene como consecuencia el pago de un tributo (incluyen las retenidas o recaudadas) a partir de la segunda vez en adelante que se sancione al infractor por cometer una infracción con esta consecuencia.</p> <p>Si la infracción no implica la omisión del pago de tributos, a partir de la segunda vez en adelante sancionado el infractor por una infracción de</p>

	<p>este tipo. Se considera reincidencia al infringir una norma tributaria dentro de los últimos 5 años de infringida la primera vez.</p> <p>Sección II-</p> <ul style="list-style-type: none">• Hacer uso de documentos falsos, o constar en documentos operaciones inexistentes.• Utilizar, sin tener la facultad de hacerlo, documentos a nombre de un tercero para realizar deducciones al calcular los tributos, o para acreditar montos trasladados como contribuciones.• Llevar varios sistemas de contabilidad con diferente contenido.• destruir, ordenar o permitir la destrucción de la contabilidad.• Microfilmear o grabar en discos ópticos u otro medio permitido por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, documentación o información para efectos fiscales incumpliendo los requisitos correspondientes.• Divulgar, hacer uso personal o indebido de información confidencial que proporcionan terceros independientes (si afectan su posición competitiva) <p>Sección III-omitir enteramente tributos retenidos o recaudados de los sujetos pasivos</p> <p>Sección IV-cometer infracciones de forma continuada.</p> <p>Sección V- al infringir varias disposiciones fiscales formales a las que les correspondan varias multas, ya sea por acción u omisión, se aplica la multa mayor. Si por acción u omisión se transgreden varias infracciones fiscales de índole formal y se omite el pago de tributos de forma total o parcial, se aplica la multa mayor.</p> <p>Si se trata de la omisión de la presentación de declaraciones o avisos de distintos tributos que deben presentarse en una misma forma oficial, la multa se aplica por cada tributo no declarado u obligación incumplida. Si la multa se paga dentro de los 45 días posteriores a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución que impone la multa al infractor, esta se reducirá un 20% sin dictar nueva resolución. No aplica en materia aduanera, ni en el supuesto de disminución de multa del art.76 ni 78 de este código.</p> <p>Artículo 76- al cometerse una o más infracciones que den lugar a la omisión total o parcial en el pago de tributos tomando en cuenta los retenidos o recaudados (excepto los de comercio exterior) y dicha situación se descubra por las autoridades fiscales. Sanción: multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.</p> <ul style="list-style-type: none">• Si el infractor pagara los tributos omitidos y sus accesorios luego de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de comprobación y antes de ser notificado del acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones; si realizara el pago posterior a la notificación del acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, pero previo a la notificación de la resolución que determina el monto de los tributos omitidos. Si la infracción consiste en devoluciones, acreditamientos, compensaciones indebidas o mayores a las correspondientes, se
--	--

	<p>aplicara sanción según art. 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en este último caso la multa se calcula sobre el monto del beneficio indebido; el pago de estas multas se pueden efectuar total o parcialmente sin que las autoridades dicten resolución al respecto.</p> <p>Si las autoridades notaran que el monto de los tributos omitidos considerados por los sujetos pasivos para calcular la multa a pagar son menores al monto real omitido, se aplicara la multa considerada en el primer párrafo.</p> <p>Si el infractor realiza el pago de los tributos omitidos o devuelve el beneficio indebido con sus accesorios luego de 45 días de que surta efectos la notificación de la resolución, la multa se reduce en un 20% de los tributos omitidos (no se requiere modificar la resolución que impone la multa)</p> <p>Si las pérdidas fiscales declaradas son mayores a las sufridas realmente, la multa a pagar es del 30%-40% de la diferencia entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, si el sujeto pasivo la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. No se impondrá multa si aun no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, tampoco se impondrá multa si habiendo tenido la oportunidad de disminuirla no se hubiese disminuido. Estos últimos supuestos se condicionan a la presentación de la declaración que corrija la pérdida declarada. Si se disminuyen pérdidas fiscales improcedentes y por ello se omitan tributos, la sanción es de multa del 30%-40% sobre la pérdida declarada, así como por la multa correspondiente a la omisión del pago de tributos.</p> <p>Si la omisión del pago de tributos sea debido al incumplimiento de las obligaciones establecidas en la ley del impuesto sobre la renta, las multas serán 50% menores de las estipuladas en el primer y segundo párrafo de este artículo. Si se dan pérdidas por incumplimiento de lo establecido en este artículo, la multa es del 15%-20% de la diferencia resultante cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las pérdidas reales.</p> <p>Si la infracción es con relación a no registrar o registrar de forma incorrecta las deudas para calcular el ajusta anual por inflación acumulable (mencionado en la Ley del impuesto sobre la renta) sanción: 0.25% a 1% de la cantidad de las deudas no registradas.</p> <p>Art.77-para efectos del art. Anterior, las multas se aumentan de acuerdo a lo siguiente:</p> <p>Del 20% al 30% de la cantidad de los tributos omitidos, o del beneficio indebido si el infractor reincide o se trate de alguno de los agravantes de la fracción IV del artículo 75.</p> <p>Del 60% al 90% de la cantidad de los tributos omitidos o del beneficio indebido, si se dan alguno de los agravantes previstos en la fracción II, del artículo 75.</p> <p>Del 50% al 75% del monto de los tributos retenidos o recaudados y no enterados, al cometer el agravante de la fracción III del artículo 75.</p> <p>En cuanto a los casos del primer y segundo párrafo, el aumento de multas será determinado por autoridad fiscal aun posteriormente a que el infractor pague las multas según el artículo anterior.</p>
--	--

	<p>Artículo 78-omisión de declaraciones por error aritmético. Sanción: multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. Si estas se pagan entre los 15 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la diferencia respectiva, esta se reduce a la mitad sin resolución administrativa.</p> <p>Artículo 79-infracciones relativas al registro federal de contribuyentes:</p> <ul style="list-style-type: none">• No solicitar la inscripción, estando obligado a ello. Hacerlo de forma extemporánea, a menos que esta se presente de forma espontánea. No se comete esta infracción si la solicitud de inscripción de una persona debe ser legalmente realizada por otra, aun si dichas personas quedan subsidiariamente responsables de solicitar la misma. Sanción: multa de 2,740 pesos a 8,230 pesos.• No solicitar la inscripción de un tercero, o hacerlo fuera del plazo; estando obligado a ello, excepto si la solicitud se presenta de forma espontánea). Sanción: multa de 2,740 pesos a 8,230 pesos.• No presentar avisos al registro o hacerlo fuera del plazo (a menos que la presentación sea espontánea). Sanción: multa de 2,740 pesos a 8,230 pesos. Sanción: de 3420 pesos a 6830 pesos (si se trata de un contribuyente que tributa conforme a la ley del impuesto sobre la renta , multa de 1,140 pesos a 2280 pesos)• Omitir citar la clave del registro o utilizar alguna que no fuese la asignada por la autoridad fiscal en: declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y otros documentos que deban presentarse ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales al estar obligados legalmente a hacerlo. Sanción: si se trata de declaraciones, multa del 2% de las contribuciones declaradas y 5830 pesos. No puede ser menor a 2330 pesos. Los demás documentos de 710 pesos a 1630 pesos.• Autorizar actas constitutivas de fusión, escisión o liquidación de personas jurídicas sin cumplir con lo que legalmente corresponde. De 13,720 pesos a 27,440 pesos.• Señalar un domicilio fiscal distinto al que corresponde. Sanción: multa de 2,740 pesos a 8,230 pesos.• Omitir asentar o hacerlo de forma incorrecta en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas el registro federal de cada uno de estos. Sanción: de 2720 pesos a 8200 pesos• Omitir asentar o asentar de forma incorrecta la clave de cada socio /accionista como legalmente corresponde, en escrituras públicas en las que se hagan constar actas constitutivas y otras actas de asambleas de personas jurídicas, cuyos socios deban solicitar inscripción en el registro federal de contribuyentes al crear una sociedad o protocolizar el acta correspondiente. Sanción: de 13650 pesos a 27300• No constatar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos mencionados en el inciso anterior, si los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o protocolización del acta que corresponde. Sanción: de
--	--

	<p>13650 pesos a 27300 pesos.</p> <p>Artículo 81,82-infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedir constancias:</p> <p>I. Omitir presentar declaraciones, solicitudes, avisos, constancias exigidas por normas fiscales, omitir realizarlo a través de los medios señalados, presentarlos cuando las autoridades fiscales lo requieran. Incumplir los requisitos para la presentación de dichos documentos o medios electrónicos, hacerlo fuera del plazo establecido.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanciones: ○ \$1,100-\$13,720 si se trata de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas. Se aplica esta multa también si dentro de los siguientes 6 meses a la fecha de presentada la declaración por la cual se impuso esta, el contribuyente presente declaración complementaria, declarando contribuciones adicionales. ○ \$1,100-27,440 por cada obligación a la que este afecto el sujeto tributario, al presentar declaraciones, solicitudes, avisos o constancias fuera del plazo, o su incumplimiento. ○ \$10,530-21,040 por no presentar el aviso al que se refiere el artículo 23 del presente Código. ○ \$11,240-\$22,500 por la no presentación de las declaraciones en los medios electrónicos establecidos, hacerlo fuera de plazo o no cumplir con los requerimiento de las autoridades fiscales al hacerlo, cumplir con dichos requisitos fuera del plazo establecido. ○ \$1,130-\$3,600 en los demás documentos. <p>II. Presentar declaraciones solicitudes, avisos, constancias, de forma incompleta, con errores, de forma distinta a la requerida en la normativa fiscal, o se presenten con las mencionadas irregularidades las declaraciones o avisos en medios electrónicos. (no aplica a la presentación de la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.)</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanciones: ○ \$820-\$2740 por omitir colocar el nombre, domicilio o colocarlos de forma equivocada. ○ \$30-\$70 por cada dato no presentado o presentado incorrectamente en cuanto a la relación de clientes-proveedores encontrados en formas oficiales. ○ \$150-\$270 por cada dato no presentado o presentado de forma incorrecta; al omitirla en la presentación de anexos, la multa se calcula según cada dato que contenga el anexo no presentado. ○ \$500-1,370 por omitir el señalamiento de la clave correspondiente a la actividad preponderante (conforme el catálogo de actividades publicado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público por medio de reglas generales)
--	--

	<p>o señalarlo de forma incorrecta.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ \$3,360- \$11,240 por presentar medios electrónicos con declaraciones incompletas, con errores o de forma diferente a las señaladas por la normativa fiscal. ○ \$1000-\$2,980 por omitir presentar firmadas las declaraciones por el contribuyente o por el representante legal. ○ \$500-\$1350 en los siguientes casos. <p>III. Omitir el pago de contribuciones dentro del plazo establecido cuando sean tributos que no sean determinados por los contribuyentes, a menos que el pago de estos se realice espontáneamente.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$1,100-\$27,440 por cada requerimiento. <p>IV. No efectuar los pagos provisionales de una contribución como lo determina la normativa fiscal.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$13,720-\$27,440 a menos que sean contribuyentes que estén obligados a entregar pagos provisionales trimestrales o cuatrimestrales según la Ley del Impuesto sobre la Renta cuya multa será de \$1,370-\$8,230. <p>V. Omitir el otorgamiento de información de las personas a las que se les entrego cantidades en efectivo como subsidio para el uso según las disposiciones legales que se refieren a ello, o realizarlo fuera del plazo.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$9,430-\$18,860 <p>VI. Omitir presentar el aviso de cambio de domicilio o realizarlo fuera del plazo (salvo cuando esta se efectúe espontáneamente)</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$2,740-\$8,230 <p>VII. Omitir presentar la información que contenga las razones de no determinar un impuesto a pagar o saldo a favor, por alguna de las obligaciones establecidas dentro de este código.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$680-\$6,920 <p>VIII. No presentar la información requerida dentro de la Ley del Impuesto de Tenencia o Uso de Vehículos, y la Ley Especial sobre Producción y Servicios, dentro de los plazos ahí establecidos, o presentarla sin los requerimientos correspondientes.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$52,060-\$156,180 <p>IX. No otorgar la información que requiere el artículo 20 del presente código.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$8230-\$27,440 <p>X. Incumplimiento en cuanto a la forma y términos señalados en el artículo 29 del presente código.</p>
--	--

	<ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$8,940-\$16,750 <p>XI. No inclusión de todas las sociedades integradas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal integrado que presente la sociedad integradora según la Ley del Impuesto sobre la Renta, o la no incorporación de dichas sociedades integradas.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$104,580-\$139,450 por cada sociedad integrada no incluida o no incorporada. <p>XII. Omisión de la presentación de los avisos de incorporación o desincorporación al régimen opcional para grupos de sociedades, o presentarlos de forma extemporánea según la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$35,670-\$54,900 por cada aviso de incorporación o desincorporación dejado de presentar, presentado fuera de plazo, aun si el aviso se presente espontáneamente. <p>XIII. derogado</p> <p>XIV. no otorgar la información de las operaciones realizadas en el año anterior por medio de fideicomisos a través de los cuales se lleven a cabo actividades empresariales, según la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla con errores.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$8,230-\$19,200 <p>XV. Derogado</p> <p>XVI. No otorgar la información establecida en la fracción V, art.32 de la Ley del Impuesto al Valor agregado a través de los medios y formatos ahí establecidos, plazos correspondientes; hacerlo de forma incompleta.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$9,920-\$19,840; se aumenta al 100% por cada nuevo incumplimiento en caso de reincidencia. <p>XVII. Omitir la presentación de la declaración informativa con respecto a las operaciones entre las partes que tienen relación con residentes en el extranjero durante el año anterior inmediato, según la Ley del Impuesto sobre la Renta; hacerlo incompleto o con errores.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$61,000-\$122,010 <p>XVIII. No otorgamiento de la información a la que se refieren ciertos artículos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$7,789-\$12,960 <p>XIX. Omitir presentar la información sobre lo referente al artículo 19, fracciones II tercer párrafo, XIII y XV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción:
--	--

	<ul style="list-style-type: none"> ○ \$12,960-\$25,930 XX. No presentar el aviso al que se refiere el artículo 9 del presente código. <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$4,150-\$8,310 XXI. Omitir registrarse según lo establecido en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$99,260-\$198,540 XXII. No otorgar la información acerca del interés real que pagó el sujeto pasivo en el ejercicio que se trate por créditos hipotecarios, según lo establecido al respecto en la Ley del Impuesto sobre la Renta. <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$4,150-\$8,310. XXIII. Omitir presentar la información establecida en el último párrafo de la fracción VIII del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; hacerlo de forma incompleta o errónea. <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$11,910-\$21,830 XXIV. No otorgar la constancia mencionada en el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$4,150-\$8,310. XXV. No cumplir con relación a que los controles volumétricos presenten inconsistencias en su funcionamiento y medición que el Servicio de Administración Tributaria considere mediante reglas generales. <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$27,680-\$48,440. XXVI. No otorgar la información requerida por la normativa dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado por los medios, formatos electrónicos y plazos ahí establecidos, o hacerlo de forma incompleta o con errores. <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$9,430-\$18,860. Esta multa aumenta al 100% por cada nuevo incumplimiento, en caso de reincidencia. XXVII. No presentar la información que requiere el artículo 32-G de esta normativa, por los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos, o presentarla de forma incompleta o con errores. <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$9,430-\$18,860 XXVIII. No cumplir con la obligación establecida en el artículo 98 de la Ley del impuesto sobre la Renta. <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$570-\$860. XXIX. No presentar la información requerida por el artículo 30-A de esta normativa, o presentarla incompleta o con errores.
--	--

	<ul style="list-style-type: none"> ○ sanción: <ul style="list-style-type: none"> ▪ \$38,200-\$191,000. En caso de reincidencia 76,400-\$382,000.
XXX.	<p>No presentar o presentar de forma extemporánea la documentación que respalde que las acciones objeto de la autorización (artículo 161 Ley del Impuesto sobre la Renta) no han salido del grupo de sociedades; al igual que no presentar la información o aviso requerido por el art. 262 del Reglamento de Ley del Impuesto sobre la Renta, o hacerlo fuera del plazo.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$124,990-\$177,950.
XXXI.	<p>No proporcionar la información a las que se refieren el artículo 76 (fracción XV), 82 (fracción VII) , 118 (fracción V) y 128 de la Ley del impuesto sobre la renta, o presentarla fuera de plazo.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$124,990-\$177,950.
XXXII.	Derogado
XXXIII.	Derogado
XXIV.	<p>No otorgar los datos, informes, documentos previstos en el primer párrafo del artículo 42-A del presente código,</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: <ul style="list-style-type: none"> ▪ \$16,870-28,110 por cada solicitud no otorgada.
XXXV.	derogado
XXVI.	<p>Incumplir las obligaciones del artículo 82, fracción III penúltimo párrafo inciso a de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$80,000-\$100,000, y en su caso la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.
XXVII.	<p>No cumplir con la restricción prevista en el artículo 82, fracción III inciso b de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$80,000-\$100,000, y en su caso la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.
XVIII.	<p>Incumplir con las obligaciones previstas en el artículo 82, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$80,000-\$100,000, y en su caso la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.
XXIX.	<p>No otorgar la información prevista en el artículo 82, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sanción: ○ \$80,000-\$100,000, y en su caso la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.
XXXVIII.	<p>No presentar la información a la que se refiere el artículo 82, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Sanción: ○ \$124,990-\$177,950

	<p>Artículos 83,84-infracciones con relación a la obligación de llevar contabilidad, al ser descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación según el artículo 22 de este código.</p> <p>I. No llevar contabilidad Sanción: \$1200-11,960.</p> <p>II. No llevar libro o registro especial al que se esté obligado según la normativa fiscal, incumplir con las obligaciones en relación a la valuación de inventarios o no llevar su procedimiento de control según lo legalmente establecido. Sanción: \$260-\$5,980</p> <p>III. Llevar la contabilidad de forma diferente a lo legalmente establecido, o llevarla en lugares distintas a los señalados en las mismas. Sanción: \$260-\$5,980</p> <p>IV. Omitir realizar los asientos en relación a las operaciones efectuadas, hacerlos incompletos, inexactos o extemporáneamente. Sanción: \$260-4,790.</p> <p>V. Se deroga</p> <p>VI. Omitir conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que estas autoridades señalen. Sanción: \$730-\$9,560.</p> <p>VII. No entregar, no remitir, no poner a disposición de los clientes los comprobantes fiscales digitales por medio de internet acerca de sus actividades, al estar fiscalmente obligados a hacerlo; hacerlo sin cumplir con los requisitos legalmente establecidos; no atender el requerimiento establecido en el artículo 29 de este código en cuanto a proporcionar el archivo electrónico del comprobante fiscal a través de internet. Sanción:</p> <ul style="list-style-type: none"> • \$12,070-69,000. Por reincidencia, además de clausura preventiva del establecimiento de 3-15 días. • \$1,210-2,410 si son contribuyentes que tributan según el título IV, capítulo II, sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por reincidencia se puede clausurar preventivamente el establecimiento de 3-15 días. • \$12,070-69,000 si son contribuyentes autorizados para recibir donativos deducibles según la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento. Se revocará dicha autorización en caso de reincidencia. <p>VIII. Se deroga</p> <p>IX. Extender comprobantes fiscales digitales a través de internet con la clave del registro federal de contribuyentes de otra persona</p>
--	--

	<p>diferente a la adquirente del bien o servicio contratado. Sanción: \$13,570-77,600, si se trata de la primera infracción, si el sujeto pasivo tributa según lo dispuesto en el título IV, capítulo II, sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta será de \$1,360-2,710 por la primera infracción. Se clausurara preventivamente el establecimiento de 3-15 días por reincidencia.</p> <p>X. Omitir dictar los estados financieros cuando se hubiese optado hacerlo o no presentar dicho dictamen en el plazo previsto legalmente. Sanción: \$10,980-\$109,790</p> <p>XI. Extender comprobantes fiscales a través de internet correspondientes a donativos deducibles si, sin la autorización para recibir donativos deducibles según la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento. Sanción: 3-5 veces la cantidad señalada en el comprobante fiscal digital por internet que respalde el donativo.</p> <p>XII. No extender o acompañar los documentos que respalden las mercancías en transporte en territorio nacional. Sanción: \$530-\$10,420.</p> <p>XIII. No tener en operación o no registrar el valor de actos y actividades con el público en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados. Sanción: \$5,490-27,440.</p> <p>XIV. Se deroga</p> <p>XV. no identificación en contabilidad de las operaciones con personas residentes en el extranjero, según la Ley del Impuesto sobre la renta. Sanción: \$1,380-\$4,150 por C/operación no identificado en contabilidad.</p> <p>XVI. Se deroga</p> <p>XVII. Omitir presentar o presentar incompleta la declaración informativa acerca de su situación fiscal. Sanción: \$10,980-\$109,790.</p> <p>XVIII. No demostrar la existencia de operaciones respaldadas por comprobantes fiscales expedidos por sus proveedores en relación con el impuesto al Valor Agregado. Sanción: \$12,070-69,000.</p> <p>Artículos 84-A, 84-B-infracciones en las que pueden incurrir entidades financieras, sociedades cooperativas de ahorro y préstamo: I. Omitir anotar, al endosar un cheque, el nombre, denominación o</p>
--	--

	<p>razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta.</p> <p>Sanción: \$260-\$11,960</p> <p>II. Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque destinado para abono en cuenta.</p> <p>Sanción: 20% del valor del cheque.</p> <p>III. Procesar de forma incorrecta las declaraciones de pago recibidas.</p> <p>Sanción: \$30.00-\$60.00 por cada dato no asentado o incorrectamente asentado.</p> <p>IV. Omitir proporcionar o hacerlo parcialmente la información de depósitos, servicios, fideicomisos, u otras operaciones solicitadas a las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo por las autoridades fiscales.</p> <p>Sanción: \$397,070-\$794,140</p> <p>V. Asentar incorrectamente u omitir hacerlo en los contratos correspondientes, el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes o su sustituto, del cuentahabiente.</p> <p>Sanción: \$5,210-\$78,080</p> <p>VI. No transferencia del importe de la garantía y sus rendimientos a la Tesorería de la Federación, dentro del plazo establecido.</p> <p>Sanción: \$19,840-\$59,550.</p> <p>VII. No extender los estados de cuenta o no proporcionar la información determinada en el artículo 32-B del presente código.</p> <p>Sanción: \$70.00-\$140.00 por cada estado de cuenta no emitido. \$279,507-\$559,014. Por no proporcionar la información mencionada.</p> <p>VIII. No asegurar, embargar, inmovilizar depósitos bancarios, u otros depósitos o seguros del contribuyente en los plazos establecidos.</p> <p>Sanción: \$253,030-\$281,150</p> <p>IX. Negarle al contribuyente información relativa a la autoridad fiscal que ordeno el aseguramiento, embargo, inmovilización de depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente.</p> <p>Sanción: \$253,030-\$281,150</p> <p>X. Ejecutar aseguramiento, embargo, inmovilización de depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del sujetos pasivo por un monto mayor al ordenado.</p> <p>Sanción: \$253,030-\$281,150</p> <p>XI. No informar sobre el embargo, inmovilización o aseguramiento levantado o practicado, a la autoridad fiscal según lo establecido</p>
--	--

	<p>legalmente.</p> <p>Sanción: \$253,030-\$281,150</p> <p>XII. No levantar el aseguramiento, embargo, inmovilización de depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del sujetos pasivo según lo establecido en la normativa.</p> <p>Sanción: \$225,000-\$250,000</p> <p>XIII. Omitir validar con el Servicio de Administración Tributaria que sus cuentahabientes están inscritos en el registro federal de contribuyentes y que su clave sea la correcta, de conformidad con la ley.</p> <p>Sanción: \$4,650-\$69,650.</p> <p>XIV. No entregar la información que se encuentra establecida en el artículo 32-E de este código.</p> <p>Sanción: \$50,000-\$60,000.</p> <p>Artículos 84-C, 84-D-los usuarios o cuentahabientes de las instituciones de crédito cometen infracción al omitir de forma total o parcial entregar la información en relación a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del registro federal de contribuyentes datos para formar dicha clave o su sustituto al haberlo solicitado los prestadores de servicios o instituciones de crédito; entregar dichos datos de forma incompleta o falsa. Sanción: \$340 por cada omisión. Si los infractores son usuarios del sistema financiero la multa es de \$1,010 por cada omisión.</p> <p>Artículos 84-E, 84-F-las empresas de factoraje o sociedades financieras de objeto múltiple que no notifiquen de la transmisión de créditos en virtud de un factoraje financiero, o negarse a recibir dicha notificación. Sanción: \$5,210-\$52,060.</p> <p>Artículos 84-G, 84-H- las casas de bolsa que no proporcionen información acerca de los sujetos pasivos que enajenen acciones con su intermediación. Sanción: \$4,160-\$8,330 por cada informe no proporcionado.</p> <p>Artículos 84-I, 84-J-las personas que emitan tarjetas de crédito, debito, de servicio o denominadas monederos electrónicos autorizadas por el servicio de Administración Tributaria que no emitan los estados de cuenta en cumplimiento con lo establecido al respecto. Sanción: \$70-\$140 por cada estado de cuenta no emitido.</p> <p>Artículos 84-K, 84-L-las personas jurídicas que emitan tarjetas de crédito, debito, de servicio o denominadas monederos electrónicos autorizadas por el servicio de Administración Tributaria que no proporcionen la información contenida en los estados de cuenta. Sanción: \$279,507-\$559,014.</p> <p>Artículos 85-86-infracciones relativas al ejercicio de la facultad de comprobación: No dejar que se practique la visita en el domicilio fiscal. No proporcionar los datos e informes a las autoridades fiscales, la contabilidad o parte de</p>
--	--

	<p>ella, el contenido de las cajas de valores o en general, elementos requeridos para verificar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros. No aportar la documentación que requiere la autoridad de acuerdo a lo señalado legalmente. Sanción: \$13,720-\$41,170</p> <p>No conservar la contabilidad o parte de la misma, la correspondencia que los visitadores les dejen en depósito. Sanción: \$1,200-\$49,550.</p> <p>No proporcionar datos e informes sobre clientes y proveedores, o no relacionen con la clave que corresponda, al ser solicitados por autoridades fiscales. Sanción: \$2,600-65,080</p> <p>Divulgar, hacer de uso persona o uso indebido de información confidencial otorgada por terceros independientes y que afecte su posición competitiva según lo establecido en este cuerpo normativo. Sanción: \$104,890-\$139,850.</p> <p>Mentir con respecto a que se cumplen los requisitos señalados en el artículo 70-A del presente código. Sanción: \$5,950-9,920 además de las demás sanciones procedentes.</p> <p>Artículos 86-A, 86-B-infracciones con relación a marbetes, precintos, envases de bebidas alcohólicas en cuanto a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios:</p> <p style="padding-left: 40px;">I. No adherir marbetes o precinto a los recipientes de bebidas alcohólicas, o que estos sean falsos o estén alterados.</p> <p>Sanción: \$50-\$100 por cada marbete o precinto no adherido, alterado o falso.</p> <p style="padding-left: 40px;">II. Utilizar de forma distinta los marbetes o precintos al adherirlos a los recipientes de las bebidas alcohólicas.</p> <p>Sanción: \$30-\$100 por cada marbete o precinto utilizado de forma distinta.</p> <p style="padding-left: 40px;">III. Tener posesión de bebidas alcohólicas que no contengan los marbetes o precintos adheridos, o que estos estén alterados o sean falsos. No percatarse que los marbetes o precintos correspondientes se encuentren adheridos a los recipientes de las bebidas alcohólicas al momento de adquirirlas.</p> <p>Sanción: \$20-\$50 por cada recipiente sin el marbete o precinto adherido, o por cada marbete o precinto alterado o falso.</p> <p style="padding-left: 40px;">IV. No destruir los envases vacíos de bebidas alcohólicas estando obligado a ello.</p> <p>Sanción: \$30-\$90 por cada envase vacío no destruido.</p> <p style="padding-left: 40px;">V. No acreditación de haber adquirido los marbetes o precintos de forma legal.</p> <p>Sanción:</p>
--	--

	<p>\$400-\$600 por cada marbete o precinto adquirido ilegalmente.</p> <p>La reincidencia con respecto a las presentes infracciones tienen como consecuencia la clausura del establecimiento de 3-15 días.</p> <p>86-E,86-F- los fabricantes, productores, envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados que no lleven control físico según lo establecido en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicio, o llevarlo de forma distinta a la determinada.</p> <p>Sanción: \$38,890-\$90,750. Se puede llegar a la clausura preventiva del establecimiento de 3-15 días en caso de reincidencia.</p> <p>Artículos 86-G-86-H- Los productores, fabricantes, importadores de cigarros y otros tabacos labrados (excepto puros y otros tabacos labrados hechos totalmente a mano) que no impriman el código de seguridad en cada cajetilla de cigarros a la venta en México según lo dispuesto en la Ley Especial sobre Producción y Servicios.</p> <p>Sanción:</p> <p>\$10-\$20 por cada cajetilla de cigarros que no contenga el código de seguridad impreso.</p> <p>Los productores, fabricantes, importadores de cigarros y otros tabacos labrados (excepto puros y otros tabacos labrados hechos totalmente a mano) y los proveedores autorizados de servicios de impresión de códigos de seguridad mencionados en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que:</p> <p>No proporcionen o no pongan a disposición de las autoridades fiscales la información, documentación o dispositivos que constaten el cumplimiento de las obligaciones contenidas en los artículos 19 y 19-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.</p> <p>Sanción:</p> <p>\$20,000-\$300,000 por cada vez que no proporcionen o no pongan a disposición de las autoridades fiscales lo indicado en el precedente párrafo.</p> <p>No permitir que las autoridades fiscales verifiquen en los establecimientos, domicilios o lugar en el que se encuentren los mecanismos o sistemas de impresión del código de seguridad para constatar el cumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos mencionados en el párrafo anterior.</p> <p>Sanción:</p> <p>\$20,000-\$300,000 por cada vez que no permitan que se realice la verificación.</p> <p>Se puede llegar a clausurar el establecimiento de los infractores por un plazo de 15 días en caso de reincidencia.</p> <p>Artículos 86-I,86-j- almacenar, vender, enajenar, distribuir en México cajetillas de cigarros, y otros tabacos labrados (excepto puros y otros tabacos labrados hechos totalmente a mano) que no contengan impreso el código de seguridad según lo descrito en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, o que este código sea apócrifo.</p> <p>Sanción: \$10-\$20 por cada cajetilla de cigarros que no contenga el mencionado código. Estas cajetillas serán aseguradas, pasaran a ser</p>
--	--

	<p>propiedad del fisco y se procederá a su destrucción.</p> <p>Artículos 87,88-infracciones cometidas por funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. No exigir el pago total de los tributos y sus accesorios, recaudar, permitir u ordenar que se reciba este de una forma distinta a la prevista en la normativa. II. Hacer constar falsamente que se ha dado cumplimiento a la normativa fiscal, o que se han practicado visitas en el domicilio fiscal; incluir en las actas respectivas datos falsos. III. Exigir prestaciones no establecidas en la normativa fiscal, aunque se aplique a la realización de las funciones públicas. IV. Divulgar, hacer de uso personal o indebido de información otorgado por terceros independientes, de carácter confidencial y que afecte a su posición competitiva. V. Revelación a terceros de información que las instituciones del sistema financiero hayan otorgado a las autoridades fiscales. <p>Sanción: \$104,890-\$139,850.</p> <p>Artículos 89-90-infracciones con responsabilidad sobre terceros:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Asesorar, aconsejar, prestar servicios para el efecto de no pagar total o parcialmente los tributos. (no comete esta infracción quien al otorgar por escrito el criterio correspondiente, mencione que su contenido es distinto a los criterios de las autoridades fiscales según lo establecido en el inciso h) , fracción I del artículo 33 del presente código, o bien de a conocer que su asesoría puede ser diferente a la interpretación de las autoridades.) II. Contribuir en la alteración o inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en contabilidad o en documentos que se extiendan. III. Ser cómplice en cuanto a la comisión de infracciones fiscales. <p>Sanción: \$44,610-\$70,110.</p> <p>Artículo 91- las infracciones a la normativa fiscal que no se encuentren en este capítulo serán sancionadas con multa de \$260-\$2,510.</p> <p>Artículo 91-A, 91-B-si el contador público no observa la omisión de tributos recaudados , retenidos, trasladados o propios del sujeto pasivo, en el informe sobre su situación fiscal dentro del periodo cubierto por los estados financieros realizados, cuando dichas omisiones se relacionen al incumplimiento de las normas de auditoría en cuanto a capacidad, independencia, imparcialidad profesional del contador público, su trabajo e información rendida por dicho trabajo; cuando dichas omisiones se determinen por las autoridades fiscales y mediante resolución firme.</p> <p>Si la omisión no supera el 10% de lo recaudado, retenido o trasladado, o del 15% al ser contribuciones propias del contribuyente, no se incurre en esta infracción.</p> <p>Sanción: el contador que cometa la presente infracción será suspendido del registro mencionado en el artículo 52, fracción 1 de este código por tres años.</p>
<p>LEY GENERAL TRIBUTARIA DE ESPAÑA, LEY 58/2003</p>	<p>Artículo 184- Las infracciones se clasifican en leves, graves, muy graves. Para multas proporcionales la sanción se aplica sobre la base de la sanción según sea el caso. Existe ocultación de datos a la Administración Tributaria</p>

	<p>cuando no se declare, o se presenten declaraciones con operaciones inexistentes o falsas, o se omitan las mismas (operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato) cuando se supere el 10% de la sanción en relación a la deuda.</p> <p>Son medios fraudulentos las anomalías en la contabilidad, libros o registros (no llevar la contabilidad, libros o registros, llevar contabilidades distintas que impidan conocer la verdadera situación empresarial, llevar contabilidades incorrectas de los libros, ya sea por falsedad u omisión); emplear facturas, justificantes u otros documentos falsos y que estos representen más del 10% de la base de la sanción; utilizar personas o entidades con el fin de ocultar la identidad del infractor haciendo figurar a nombre de un tercero la titularidad de los bienes o derecho, obtención de rentas, realización de operaciones de las que se derivan obligaciones tributarias que se incumplen y por lo tanto deben ser sancionadas.</p> <p>Artículo 185- la sanciones pueden ser pecuniarias (multa fija o proporcional) y no pecuniarias (accesorias).</p> <p>Art. 186- sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves: Si el monto de la multa es mayor a 30,000 euros y se utilizó el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias se pueden imponer las siguientes sanciones no pecuniarias: Imposibilidad de obtener ayudas públicas y pérdida de los beneficios o incentivos fiscales que se pudieren obtener (por un año para infracciones graves, o dos años para las infracciones muy graves) Prohibición de contratación con la Administración Pública (un año para infracciones graves, dos para infracciones muy graves)</p> <p>Si el monto de la multa es mayor a 60,000 euros y se haya utilizado el criterio de graduación repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer las siguientes multas no pecuniarias: Imposibilidad de obtener subvenciones o ayudas pública, y de beneficios fiscales durante 3,4 o 5 años si la multa por la infracción es igual o mayor a 60,000, 150,000 o 300,000 euros respectivamente. Prohibición de contratar con la Administración pública que interpuso la sanción durante 3, 4, 5 años si la multa por la infracción es igual o mayor a 60,000, 150,000 o 300,000 euros respectivamente.</p> <p>Si los infractores son autoridades o profesionales oficiales y dichas infracciones son derivadas del daño a deberes de colaboración legalmente establecidos se les impondrá la sanción pecuniaria correspondiente y se suspenderá su ejercicio de profesional oficial, empleo o cargo público por tres meses. Dicha sanción es por 12 meses si el infractor se sancionó de la manera anterior mediante resolución firme en vía administrativa durante los 4 años anteriores a la nueva infracción. Se impondrán las sanciones accesorias de este artículo, cuando apliquen también las sanciones del art. 202.3.</p> <p>Artículo 187- criterios de graduación de las sanciones: Comisión repetida de infracciones tributarias-el sujeto ha sido sancionado anteriormente por una infracción de la misma naturaleza (las previstas en un mismo artículo, del capítulo III de este título; las contenidas en los artículos 191,192 y 193) durante los 4 años anteriores a la comisión de una</p>
--	---

	<p>nueva infracción. El incremento de la sanción mínima es: Infracciones leves-5 puntos porcentuales; infracciones graves-15 puntos porcentuales; infracción muy grave-25 puntos porcentuales.</p> <p>Perjuicio económico para la hacienda pública, la se determinara por el porcentaje resultante entre la base de la sanción y el monto total que se debió ingresar en la autoliquidación, por adecuada declaración o importa de la devolución inicialmente obtenida.la sanción mínima se incrementara así: perjuicio económico superior al 10% e inferior o igual al 25%-10 puntos porcentuales; perjuicio superior al 25% e inferior o igual al 50%-15 puntos porcentuales; perjuicio superior al 50% e inferior o igual al 75%-20 puntos porcentuales. Perjuicio económico superior al 75%-25 puntos porcentuales.</p> <p>Incumplimiento a la obligación de facturación o documentación: se da cuando el mencionado incumplimiento afecte a más del 20% de las operaciones afectas a este deber en relación con el tributo y periodo objeto de la comprobación o investigación; también cuando la Administración no pueda conocer el importe de las operaciones afectas a facturarse. (El supuesto del art. 201 se toma producida esta situación al afectar más del 20% de los documentos de circulación extendidos, o usados durante el periodo de investigación o comprobación.</p> <p>Acuerdo o conformidad del interesado: en procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, cuando la liquidación resultante no sea objeto de recurso económico-administrativo. En procesos de inspección, cuando el obligado suscriba un acta de conformidad (cuando esto último ocurra la sanción se reducirá de acuerdo a lo establecido legalmente).</p> <p>Los criterios de graduación se aplican simultáneamente.</p> <p>Artículo 191-Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación: dejar de ingresar dentro del plazo de forma parcial o total la deuda tributaria. Falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria por parte de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas de forma incorrecta por las entidades respectivas.</p> <p>Si el obligado obtuvo indebidamente una devolución y a consecuencia de la regularización procede imponer una sanción por las infracciones de este artículo, se entiende que la cuantía no ingresada es el resultado de agregar al monto de la devolución, la cuantía total que se tuvo que ingresar en la autoliquidación, y el perjuicio económico es del 100%. En este caso no se sanciona la infracción a la que se refiere el artículo 193.</p> <p>Artículo 192- presentar de forma incompleta e incorrecta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones:</p> <p>La base de la sanción es la cuantía de la liquidación, cuando no se presente declaración; o la diferencia entre la cuantía resultante de la liquidación adecuada del tributo y la que hubiese procedido de acuerdo con los datos declarados.</p> <p>Artículo 193-obtener indebidamente devoluciones:</p> <p>Estas infracciones son leves si la base de la sanción es inferior o igual a 3000 euros o, si es superior, no exista ocultación. Sanción por infracción leve: multa proporcional del 50%.</p>
--	--

	<p>Las infracciones son graves, no importando la base de la sanción en los siguientes casos:</p> <p>Se utilizaron facturas, justificantes, documentos falsos (aunque no constituya medio fraudulento)</p> <p>Cuando la consecuencia de llevar libros o registros incorrectos represente más del 10% o inferior o igual al 50% de la base de la sanción; también es grave si la base de la sanción es mayor a 3000 euros y exista ocultación. Sanción: multa proporcional del 50% al 100% graduada según los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública.</p> <p>Las infracciones serán muy graves si se utilizaron medios fraudulentos. Sanción: multa proporcional del 100% al 150%, graduándose conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y perjuicio económico para la Hacienda Pública.</p> <p>Artículo 194-infracción por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales:</p> <p>Omitir datos relevantes o incluir datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes sin que las devoluciones se obtengan. Esta infracción es grave, la base de la sanción es el monto indebidamente solicitado. Sanción: multa proporcional al 15%. Además se comete la presente infracción cuando se sancione al mismo sujeto por las infracciones incluidas en los artículos 191,192 o 195. Sanción: multa de 300 euros.</p> <p>Artículo 195-determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes:</p> <p>Determinar o acreditar partidas positivas o negativas, créditos tributarios a compensar o deducir en la base o cuota de futuras declaraciones ya sean propias o de terceros; declarar incorrectamente la renta neta, cuotas repercutidas, cantidades o cuotas a deducir, incentivos fiscales sin que se dé la falta de ingreso u obtenciones indebidas de devoluciones por haberse compensado en proceso de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación. Esta infracción es grave. Su base es el importe del monto indebidamente determinado o acreditado. Sanción: multa proporcional al 15% si son partidas a compensar o deducir en la base imponible; 50% si son partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.</p> <p>Artículo 196-Imputar incorrectamente u omitir imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas:</p> <p>Esta infracción es grave. No constituye infracción por parte de las bases o resultados que dieron lugar a la imposición de sanciones a una entidad sometida al régimen de imputación de rentas por las infracciones de los artículos 191,192 o 193, la base de la sanción es el monto de las cantidades no imputadas; si se trata de montos imputados incorrectamente la base de la sanción será el resultado de la suma de las diferencias sin compensación con las diferencias negativas entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio y las que imputaron a cada uno de ellos, sanción; multa 40%.</p>
--	--

	<p>Artículo 197-imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas: a socios o miembros pro las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas, no aplica a las cantidades imputadas erróneamente a socios o miembros por los cuales se les impuso sanción a la entidad por las infracciones de los artículos 191,192 ó 193. Esta infracción es grave. La base de la sanción es lo que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o partícipe y las que se les imputaron. Sanción: multa proporcional del 75%.</p> <p>Art. 198-no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin producir perjuicio económico, al no comunicar el domicilio fiscal, o incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones: incluye la no presentación de documentos relacionados con cuestiones aduaneras. Esta infracción es leve. Sanción: 200 euros; 400 euros si son declaraciones censales o relacionadas con la comunicación de la designación del representante de personas o identidades; 20 euros por cada dato (según declaraciones exigidas art, 93 y 94) mínimo 300, máximo 20,000 euros; si no obstante realizadas fuera de plazo, se hicieron sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, tanto el monto de la sanción como el máximo y mínimo. Serán la mitad de las cantidades ya mencionadas. Se aplicará esta sanción si se presentan en plazo pero de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, y luego se presentan fueran de plazo sin previo requerimiento. Si se hubiera realizado requerimiento, la primera sanción prevista en este artículo será compatible con lo establecido en el artículo 203, por desatención de los requerimientos realizados.</p> <p>La sanción por omitir presentar dentro del plazo declaraciones y documentos sobre cuestiones de aduanas, cuando no se trate del nacimiento de una deuda de tal tipo, es de multa proporcional de 1 por 1000 del valor de las mercancías a las que se refieran las declaraciones documentos. Mínimo 100 euros, máximo 6000 euros.</p> <p>Se considera infracción incumplir con comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas que no realicen actividades económicas, esta infracción es leve. Sanción: 100 euros.</p> <p>También es infracción incumplir las condiciones establecidas en las autorizaciones concedidas por autoridad de aduanas, o las condiciones a las que están sujetas las mercancías por aplicación de normativa aduanera. La infracción es leve, si el incumplimiento no constituye otra infracción considerada dentro de esta normativa. Sanción: 200 euros.</p> <p>Artículo 199-presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin producir perjuicio económico, o contestaciones a requerimientos individualizados de información:</p> <p>Presentar autoliquidaciones, declaraciones o documentos relacionados con obligaciones aduaneras de forma incompleta, inexacta o con datos falsos (sin perjuicio económico); Esta infracción será grave. Sanción: 150 euros. Presentar dicha información por medios distintos a los establecidos. Sanción: 1,500 euros.</p> <p>Presentar declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos</p>
--	---

	<p>faltos. Sanción: 250 euros.</p> <p>No suministrar la información de carácter general, relacionadas con la obligación de suministrar información legalmente establecida, cuyo objeto no sean los datos expresados monetariamente y hayan sido presentado de forma inexacta, incompleta o con datos falsos; sanción: 200 euros por dato, o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad no presentado, contestado, inexacto o falso. 100 euros por dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad si se presento por medios distinto a los establecidos por ley, min. 1500 euros. Se incrementará el monto resultante en un 100% en el caso de cometer repetidas veces infracciones tributarias.</p> <p>Suministro de información de carácter general, relacionadas con dicha obligación, que tengan por objeto datos expresados monetariamente y hayan sido contestados o presentados incompletos, inexactos o con datos falsos. Sanción: 2% de las operaciones no declaradas, o declaradas incorrectamente. mínimo 500 euros.</p> <p>Si el monto de las operaciones mencionadas son superiores al 10, 25, 50 o 75% de las operaciones que debieron declararse, la sanción es del 0.5,1, 1.5, o 2% del importe de las operaciones no declaradas, declaradas incorrectamente. Si el porcentaje es inferior al 10% la multa es fija de 500 euros. La sanción es del 1% del importe de las operaciones si se declaran por medios distintos a los legalmente establecidos para tal efecto, min. 1500 euros. Se incrementará el monto resultante en un 100% en el caso de cometer repetidas veces infracciones tributarias.</p> <p>En cuanto a las declaraciones y documentos que se refieren a las formalidades aduaneras, presentadas incompletas, inexactas o con datos falsos (si no representan el nacimiento de una deuda aduanera) Sanción: multa proporcional del 1 por 1000 del valor de las mercancías a las que se refieran según las declaraciones y documentos. Mínimo 100 euros. Máximo 6000 euros.</p> <p>Art. 200-incumplir con obligaciones contables y registrales:</p> <p>Inexactitud, omisión de operaciones en la contabilidad, o en libros y registros; Usar cuentas con diferente significado del correspondiente, para dificultar comprobar la situación tributaria del obligado. Sanción: multa proporcional del 1% de los cargos, abonos o anotaciones omitidas, inexactas, falsas o recogidas en cuentas con significado distinto del que corresponda.</p> <p>Omitir llevar o conservar la contabilidad, libros y registros legalmente exigidos, programas y archivos informativos que ayudan de soporte y sistemas de codificación utilizados. Sanción: con multa proporcional del 1% de la cifra de negocios del infractor en el ejercicio al que se refiere la presente infracción, mínimo 600 euros.</p> <p>Llevar contabilidades diferentes para una misma actividad económica, que evite conocer la situación verídica del obligado. Sanción: 600 euros por cada uno de los ejercicios económicos.</p> <p>4 meses retrasados en cuanto a llevar la contabilidad, libros o registros legalmente establecidos. Sanción: 300 euros.</p> <p>Utilización de libros y registros sin previamente haber sido diligenciados o</p>
--	---

	<p>habilitados por la Administración, cuando así se exija. Sanción: 300 euros Esta infracción es grave.</p> <p>Artículo 201-infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación: Incumplir con facturar, expedir, remitir, rectificar y conservar facturas, justificantes o documentos sustitutos. La presente infracción será grave en los siguientes casos: Si se incumplen requisitos establecidos legalmente de la obligación de facturación, se incluye dentro de este supuesto el incumplimiento relacionado con la expedición, remisión, rectificación, conservación de facturas o documentos sustitutos, sanción; 1% del importe del conjunto de operaciones que originaron la infracción. Si se trata de falta de expedición, falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos, sanción: 2% del importe del conjunto de las operaciones que originaron la infracción. Si no es posible conocer el importe de la infracción, la sanción será de 300 euros por operación de la que no se emitió factura o documento correspondiente. La infracción será muy grave si la expedición de facturas, documentos sustitutos se realice por medio de datos falsos. Sanción: 75% del monto de las operaciones que originaron la infracción. Es también considerado infracción, no expedir o utilizar documentos de circulación que se exigen legalmente en normativo de los impuestos especiales de la forma correcta; esta infracción es leve. Sanción: 150 euros por documento expedido o utilizado incorrectamente. Todas las infracciones de este artículo se incrementaran en un 100% si se incumplen sustancialmente las obligaciones anteriores.</p> <p>Artículo 202-incumplimiento de obligaciones relativas a la utilización y solicitud de número de identificación fiscal, u otros números o códigos: establecidas tanto por las normas tributarias como por las aduaneras. Esta infracción es leve. Multa: 150 euros. Esta infracción podrá ser grave si se trata de incumplimiento específicamente de deberes que involucren entidades de crédito y que se relacionen con el uso del número de identificación fiscal en cuentas, operaciones, libramiento o abono de cheques al portador. Sanción: 5% de las cantidades abonadas o cargadas, o del monto de la operación o depósito que tuvo que haberse realizado. Min, 1000 euros. Lo referente al incumplimiento de deberes con respecto a la utilización del número de identificación fiscal en el giro o abono de cheques al portador se sanciona con multa del 5% del valor de la operación. Mínimo. 1000 euros. Es también infracción comunicar datos falsos dentro de las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo. Esta infracción es muy grave. Sanción: 30000 euros.</p> <p>Artículo 203-infracción por resistencia, obstrucción, excusa, negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria: esta situación se origina cuando el infractor, habiendo sido notificado, realiza actuaciones que dilatan, entorpecen o impiden que la Administración Tributaria realice adecuadamente sus actuaciones, según sus obligaciones. Esta infracción es grave. Sanción: multa pecuniaria de 150 euros.</p>
--	--

	<p>Se considera resistencia, obstrucción, excusa o negativa lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes, asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y datos de importancia tributaria. b) No atender requerimientos notificados correctamente c) No comparecer en lugar y tiempo señalados. d) Negación o impedimento de entrada o permanencia en fincas, locales a funcionarios de la Administración, o el reconocimiento de locales, maquinas instalaciones, explotaciones que tengan relación con la tributación. e) Coaccionar a los funcionarios de la Administración Tributaria. <p>Si el hecho de resistirse, obstruir, excusar o no permitir la actuación de la Administración Tributaria se lleva a cabo mediante la desatención del plazo otorgado para distintos requerimientos , la sanción será la siguiente: 150 euros, si se incumple por primera vez. 300 euros, si se incumple por segunda vez. 600 euros si se incumple por tercera vez.</p> <p>si se resiste, obstruye, excusa o niega alguna actuación de la Administración Tributaria en cuanto a la aportación o examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control; o dicho incumplimiento sea por personas o entidades que ejerzan actividades económicas del deber de comparecer, facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de instalaciones, aportar datos, informes, antecedentes de importancia tributaria, la sanción será:</p> <p>Multa fija de 300 euros, por no comparecer o no facilitar la actuación de la Administración o información exigida en el plazo otorgado en el primer requerimiento.</p> <p>Multa fija de 1500 euros, por no comparecer o no facilitarle la actuación a la Administración o información exigida en el plazo otorgado en el segundo requerimiento,</p> <p>Multa proporcional de hasta el 2% de la cifra de negocios del infractor del año anterior en el que se llevo a cabo la infracción, mínimo 10.000 euros, máximo 400,000 euros por no comparecer o no facilitar la actuación de la Administración o información exigida en el plazo otorgado en el tercer requerimiento.</p> <p>Si el monto de las operaciones del requerimiento no atendido es superior al 10,25,50 o 75% de la cantidad de las operaciones que debieron declararse, la sanción es de multa proporcional del 0.5,1,1.5 y 2% de dicha cantidad.</p> <p>Si los requerimientos son con respecto a información que debe incluirse en las declaraciones relacionadas con la obligación de suministrar información, la sanción será multa proporcional hasta del 3% del monto de los negocios del infractor del año en el que se produjo la infracción. Mínimo. 15000 euros, máximo. 600000 euros, si el monto de dichas</p>
--	---

	<p>operaciones es superior al 10,25,50 o 75% de la cantidad de las operaciones que se debieron declarar la multa será proporcional del 1,1.5,2 y 3% de la cantidad de los negocios según corresponda.</p> <p>Si se desconoce el monto de las operaciones, o el requerimiento no se relacione con cantidades monetarias se imponen el mínimo establecido en este artículo; si previo a finalizarse el procedimiento sancionador se cumpla totalmente el requerimiento administrativo la sanción será de 6000 euros.</p> <p>Si el sujeto infractor está siendo objeto de inspección, se sancionara así:</p> <p>Si la infracción es realizada por personas o entidades que no realicen actividades económicas:</p> <p>Multa fija de 1000 euros, por no comparecer o no facilitar la actuación administrativa o información en el plazo determinado en el primer requerimiento.</p> <p>Multa fija de 5000 euros por no comparecer o no facilitar la actuación de la administración o información en el plazo requerido por segunda vez.</p> <p>Al no comparecer, no facilitar la actuación de la administración o información requerida por tercera vez la sanción es de multa proporcional de la mitad del monto de las operaciones que se requirieron y no fueron contestadas, mínimos. 10,000 euros. Máximo. 100000 euros. Si dicho incumplimiento no es sobre cantidades monetarias o es desconocido el monto, la multa es proporcional del 0.5% del monto total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del infractor del último ejercicio cuyo plazo finalizó al cometerse la infracción, mínimo 10,000 euros. Máximo. 100000 euros.</p> <p>Si la presente infracción es llevada a cabo por personas que se dedican a actividades económicas, las sanciones son las siguientes:</p> <p>Cuando la infracción está relacionada con la aportación, examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos o de control o se trate de no cumplir con la obligación de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones. Sanción: multa proporcional del 2% del monto de los negocios del último ejercicio finalizado al momento de la comisión de la infracción, mínimo 20,000 euros. Máximo. 600,000 euros.</p> <p>Si en todo caso la infracción se encuentra relacionada con la omisión de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas y otros justificantes concretos:</p> <p>Multa fija de 3000 euros por no comparecer o no facilitar la información requerida por primera vez.</p> <p>Multa fija de 15,000 euros por no comparecer o no facilitar la información requerida por segunda vez.</p> <p>Multa mínimo de 20,000 euros-máximo 600,000 euros si no se comparece o no facilita la información requerida por tercera vez, si el incumplimiento es de cantidades monetarias.</p> <p>Multa del 1% de la cifra de los negocios del último ejercicio finalizado al cometer la infracción; mínimo 20,000 euros-máximo 600,000 euros si el incumplimiento se refiere a cantidades no monetarias o no se conoce el monto de las operaciones requeridas.</p>
--	---

	<p>Se sancionara con la mitad de las cantidades anteriormente mencionadas, si en todo caso el infractor da cumplimiento total a lo requerido por la administración, previo a culminado el procedimiento sancionador, o previo al trámite de la audiencia del procedimiento de inspección.</p> <p>Lo anterior se aplica para actuaciones de extranjeros en España, realizados en el marco de asistencia mutua.</p> <p>Si la presente infracción se refiere al quebrantamiento de medidas cautelares, la multa es del 2% del monto de los negocios que produjeron la infracción, mínimo 3,000 euros.</p> <p>Artículo 204-incumplimiento del deber de sigilo por parte de los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta.</p> <p>Esta infracción es grave. Sanción: multa fija de 300 euros por dato o conjunto de estos referidos a una persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente. Esta cuantía se aumenta el 100% por comisión repetida de la presente infracción.</p> <p>Artículo 205-incumplimiento de comunicar correctamente datos al pagador de las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta:</p> <p>Omitir comunicar, comunicar datos falsos, incompletos, inexactos al pagador de rentas que se someten a retención o ingresos a cuenta, si de estas se derivan retenciones o ingresos a cuenta inferiores a las correctas.</p> <p>Esta infracción es leve si el sujeto pasivo tiene obligación de presentar autoliquidación de rentas sujetas a retención o ingresos a cuenta. La base de la sanción es la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta verídica y la que se practicó durante el periodo de aplicación de datos falsos, incompletos o inexactos.</p> <p>Sanción: multa proporcional del 35%.</p> <p>Esta infracción es grave si el sujeto pasivo no tiene obligación de presentar autoliquidación de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. La base de la sanción es la resta entre la retención o ingreso a cuenta verídica y la practicada durante el periodo de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos.</p> <p>Sanción: multa proporcional de 150%.</p> <p>Artículo 206-incumplimiento del deber de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta:</p> <p>A los sujetos pasivos perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.</p> <p>Esta infracción es leve. Sanción: multa fija de 150 euros.</p>
<p>LEY DE PROCEDIMIENTOS FISCALES DE ARGENTINA, DECRETO 821/98</p>	<p>INCUMPLIMIENTO A LOS DEBERES FORMALES</p> <p>Artículo 38,11- omitir presentar declaraciones juradas dentro de un plazo establecido, al estar obligado a realizarlo. Sanción: 200 pesos. Se elevara a 400 al tratarse de sociedades, asociaciones o entidades constituidas dentro del país o empresas que pertenezcan a personas físicas o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior; al omitir proporcionar la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base datos aportados cuando así lo disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos. Si el infractor paga la multa voluntariamente y cumple con la obligación correspondiente al vencerse el plazo de la obligación hasta 15 días posteriores a la notificación, la multa se reduce a</p>

	<p>la mitad.</p> <p>Omitir declaraciones juradas informativas establecidas en los regímenes de información propia del sujeto pasivo, o de información de terceros dentro del plazo establecido, sanción sin necesidad de requerimiento: 5000 pesos, se puede elevar a 10,000 pesos si se trata de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones, o entidades constituidas dentro del país, o en el exterior.</p> <p>Omisión de declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivadas de importaciones y exportaciones entre partes independientes. Sanción: 1500 pesos. Se eleva a 9000 pesos si se trata de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones, o entidades constituidas dentro del país, o en el exterior.</p> <p>Omisión de la declaración jurada referente al detalle de las transacciones (a excepción de las importaciones y exportaciones entre partes independientes) entre personas físicas, empresas, explotaciones unipersonales, sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables en el país con personas físicas, jurídicas o de cualquier tipo constituidas en el país o en el exterior. Sanción: 10,000 pesos, se puede elevar a 20,000 pesos.</p> <p>Artículo 39-sanción de 150 a 2500 pesos las violaciones a la presente ley, normas tributarias, decretos reglamentarios y demás normas que regulen lo correspondiente a obligaciones tributarias; las multas de esta multa se graduara entre el mínimo de 150 pesos hasta un máximo de 45000 pesos, en caso de que se lleven a cabo los siguientes incumplimientos:</p> <ul style="list-style-type: none">• Infracciones relacionadas al domicilio fiscal.• Resistencia a la fiscalización por parte del sujeto pasivo, incumpliendo a los requerimientos de los funcionarios (cuando estos no sean excesivos en cuanto a la información y forma exigida) y si se otorgo el plazo legal al sujeto pasivo para su debida contestación.• No proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el efecto del control de operaciones internacionales.• No conservar comprobantes y elementos que respalden los precios pactados en operaciones internacionales. <p>Estas multas son acumulables con las del artículo anterior. Se generaran multas independientes por reiteraciones sucesivas, si existiera resolución condenatoria acerca del incumplimiento a requerimientos de la Administración Federal de Ingresos Públicos, siempre y cuando sean por el mismo deber formal.</p> <p>Las multas contempladas en el presente artículo se gradúan a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción. Sanción: 500 pesos-45,000 pesos. Si los ingresos anuales de los sujetos pasivos son superiores o iguales a 10,000,000 de pesos, y no proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el efecto del control de operaciones internacionales , la multa será de 2 a 100 veces el importe máximo aquí establecido y se acumularan a las sanciones determinadas en este articulo.</p>
--	--

	<p>Artículo 40-clausura:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Omitir entregar o emitir facturas, comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias, de prestación de servicios. • No llevar registros o anotaciones de las adquisiciones de los bienes o servicios de sus ventas, o prestación de servicios de industrialización, o en todo caso estuviesen incompletas o defectuosas. • Encargar o transportar mercadería sin el respaldo documental exigido. • No estar inscritos como sujeto pasivo (contribuyente/responsable) ante la Administración Federal de Ingresos Públicos. • No poseer o no conservar facturas/ comprobantes que respalden la adquisición o tenencia de bienes o servicios esenciales para el desarrollo de la actividad correspondiente. • No poseer o no mantener en condiciones de operatividad, no utilizar instrumentos de medición y control de la producción como legalmente se establece para la verificación y fiscalización de los tributos por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos. <p>Sanción de 300-30,000 pesos y clausura desde 3 a 10 días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario, de prestación de servicios; si el valor de los bienes o servicios de que se trate sea mayor a 10 pesos. La multa se duplicara si existe reincidencia luego de dos años de haber cometida esta infracción por primera vez. Además se puede aplicar la suspensión de matrícula, licencia, inscripción registral exigidas para realizar actividades establecidas, si estas son otorgadas por el Poder Ejecutivo. Esta sanción se aplica (excepto la clausura) a quienes empleen trabajadores en relación de dependencia y no los registre y declaren como se establece en la ley. La clausura se aplica según la gravedad del hecho y la condición de incidente del infractor. Si se detecta tenencia, traslado o transporte de bienes/mercancías sin cumplir con los últimos dos supuestos del presente artículo, la Administración Federal de Ingresos Públicos deben convocar a la fuerza de seguridad correspondiente para la aplicación de medidas preventivas.</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Los 3 artículos anteriores se entienden infringidos cuando no se cumplan de manera integral y obstaculicen el ejercicio de determinación, verificación y fiscalización de la Administración Federal de ingresos Públicos. <p>Artículo 44- quebrantar la clausura, violar sellos o instrumentos utilizados para la misma. Sanción: arresto de 10 a 30 días, además de la imposición de nueva clausura por el doble de tiempo de la primera.</p> <p>OMISION DE IMPUESTOS</p> <p>Artículo 45-omitir pago de impuestos por medio de la omisión de la presentación de declaraciones juradas, o presentarlas inexactas. Sanción: desde 1 hasta 4 veces el impuesto dejado de pagar o retener, cuando se</p>
--	---

	<p>haya originado en transacciones celebradas entre sociedades locales, fideicomisos, establecimientos estables dentro del país con personas, físicas, jurídicas o de cualquier otro tipo domiciliada, constituida o ubicado fuera del país, Los agentes de retención o percepción que omitan actuar como tales. Quien omite presentar declaraciones juradas, liquidaciones y demás instrumentos similares, o que por ser inexactas omitan la declaración y/o el pago de ingresos a cuenta o anticipo de impuestos. Sanción: multa graduable entre el 50%-100% del impuesto dejado de pagar, retener o percibir siempre que no exista error excusable.</p> <p>Artículo 46-defraudacion</p> <p>Quien mediante engaño, ocultación maliciosa; por acción u omisión defraude al FISCO. Sanción: de 2 a 10 veces el importe del tributo que se evadió.</p> <p>Artículo 48-de 2 a 10 veces el tributo retenido o percibido; a los agentes de retención que, luego de vencido los plazos para el ingreso, mantengan los tributos en su poder no se les admitirá excusa de falta de existencia de la retención o percepción al estar estas documentadas, registradas, comprobadas o formalizados de alguna forma.</p>
--	---