

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**“EL IMPACTO DE LAS DISPOSICIONES PARA EL  
FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL  
COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO  
(DECRETO NÚMERO 4-2012) DEL CONGRESO DE LA  
REPÚBLICA DE GUATEMALA, EN LAS OPERACIONES  
FISCALES DE UNA EMPRESA QUE SE DEDICA  
A LA CONSTRUCCIÓN DE CONDOMINIOS”**

**TESIS**

**PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA  
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
POR**

**JAIRO GONZALO LIC VÁSQUEZ**

**PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE**

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**

**EN EL GRADO ACADÉMICO DE**

**LICENCIADO**

**GUATEMALA, AGOSTO DE 2015**

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldan
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Segundo:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Tercero:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto:	P.C. Oliver Augusto Carrera Leal
Vocal Quinto:	P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

Matemática - estadística:	Lic. José de Jesús Portillo Hernández
Contabilidad:	Lic. Erik Roberto Flores López
Auditoría:	Lic. Jorge Luis Monzón Rodríguez

**PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

Presidente:	Lic. M. Sc. Jorge Alberto Trujillo Corzo
Secretario:	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Examinador:	Lic. José Rolando Ortega Barreda

Guatemala, 28 de abril de 2015.

Licenciado  
José Rolando Secaida Morales  
Decano  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su despacho

Estimado Señor Decano:

De conformidad con la designación que fui objeto, procedí a asesorar al estudiante **Jairo Gonzalo Lic Vásquez**, quien se identifica con el Carné **200512736**, en La **Elaboración De Su Trabajo De Tesis Titulado: "EL IMPACTO DE LAS DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO (DECRETO NÚMERO 4-2012) DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, EN LAS OPERACIONES FISCALES DE UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA CONSTRUCCIÓN DE CONDOMINIOS"**

La tesis cumple con las normas y requisitos académicos necesarios y constituye un aporte significativo para la institución objeto de estudio.

Con base a lo anterior, recomiendo que se acepte el trabajo en mención para sustentar el Examen Privado de Tesis, previo a optar el título de Contador Público y Auditor con el grado académico de Licenciado.

Atentamente,

*Lic. Rogelio Bernal Arévalo*  
Contador Público y Auditor  
Colegiado No. 1884



Rogelio Bernal Arévalo  
Contador Público y Auditor  
Colegiado No. 1884



FACULTAD DE CIENCIAS  
ECONOMICAS

Edificio "S-8"

Ciudad Universitaria, Zona 12  
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,  
SIETE DE JULIO DE DOS MIL QUINCE.**

Con base en el Punto cuarto, inciso 4.1, subinciso 4.1.1 del Acta 16-2015 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 15 de junio de 2015, se conoció el Acta AUDITORIA 97-2015 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 22 de abril de 2015 y el trabajo de Tesis denominado: "EL IMPACTO DE LAS DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO (DECRETO NUMERO 4-2012) DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, EN LAS OPERACIONES FISCALES DE UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA CONSTRUCCIÓN DE CONDOMINIOS", que para su graduación profesional presentó el estudiante JAIRO GONZALO LIC VASQUEZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO

LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ ROLDÁN  
DECANO

Smp



*Ingrid*  
MORALES

## **ACTO QUE DEDICO:**

### **A DIOS:**

Por permitirme la vida, la salud y por bendecir mi esfuerzo de cada día. "Al que está sentado en el trono, y al Cordero, sea la alabanza, la honra, la gloria y el poder, por los siglos de los siglos. Apocalipsis 5:13"

### **A MIS PADRES:**

MAXIMILIANO LIC MEJIA, por haberme dado la vida y enseñarme con su ejemplo cosas buenas se tienen que imitar y si es posible mejorar.

MARIA CATALINA VÁSQUEZ CHACÓN, que llenó de amor mi vida cuidó mis desvelos, me enseñó con su ejemplo y dedicación a ser el hombre que soy ahora.

### **A MIS AMIGOS:**

Con aprecio sincero, en especial a Darwin Rivera por ayudarme a conducirme por buenos senderos y apoyarme con este pequeño aporte.

### **A INGENIEROS FURLÁN:**

En especial a los Ingenieros Javier Emilio Furlán y Guillermo Alfonso Furlán, por brindarme su confianza y apoyo incondicional en la obtención de mi carrera de licenciatura.

### **A LA UNIVERSIDAD SAN CARLOS DE GUATEMALA:**

Forjador de hombres y mujeres útiles a la sociedad.

### **A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS:**

Por mi formación académica.

## **ESPECIAL AGRADECIMIENTO**

### **AL LICENCIADO:**

#### **ROGELIO BERNAL ARÉVALO**

Especial agradecimiento por su orientación, apoyo y colaboración en la elaboración de esta tesis.

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	No. de Página i
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>EMPRESA DEDICADA A LA CONSTRUCCIÓN DE CONDOMINIOS</b>	
1.1 Breve reseña histórica de la construcción	1
1.2 Definiciones	2
1.3 Empresa	3
1.4 Tipos de empresa	3
1.4.1 Por su actividad	4
1.4.2 Según el origen del capital	4
1.4.3 De conformidad a su constitución	5
1.5 Clasificación de empresas en Guatemala	6
1.6 Empresa constructora	7
1.6.1 Valuación	7
1.6.2 Seguro de Caucción	7
1.6.3 Contrato	8
1.7 Condominio	11
1.8 Empresa constructora de condominios	12
1.9 Legislación aplicable	13
1.9.1 Marco Legal	13
1.9.2 Marco Tributario	19
1.10 Aportación Social	24

## CAPÍTULO II

### DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO

2.1	Antecedentes	25
2.2	Características de la Reformas del Decreto número 4-2012	25
2.3	Reformas al Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, emitido por el Congreso de la República de Guatemala	27
2.3.1	Rentas presuntas por intereses y en facturas especiales	27
2.3.2	Costos y gastos no deducibles	28
2.3.3	Tipo impositivo y régimen para personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes patrimoniales afectos	
2.4	Reformas al Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, emitido por el Congreso de la República de Guatemala	31
2.4.1	Régimen de exenciones específicas	33
2.4.2	Base del crédito fiscal	34
2.4.3	Documentación del crédito fiscal	35
2.4.4	Documentos obligatorios	36
2.4.5	Impuesto en los documentos	38
2.4.6	Régimen de pequeño contribuyente	38
2.4.7	Inscripción al régimen de pequeño contribuyente	39
2.4.8	Tarifa del impuesto del régimen de pequeño contribuyente	39
2.4.9	Pago del impuesto	39
2.4.10	Obligaciones del pequeño contribuyente	41
2.4.11	Permanencia en el régimen de pequeño contribuyente	42
2.4.12	Obligación de los registro públicos	44
2.4.13	Declaración por el vendedor de vehículos	44
2.4.14	Declaración de pago del comprador de vehículos	45

2.4.15	Obligación de presentación electrónica del detalle de compras y ventas	
2.5	Resultado de las reformas del Decreto número 4-2012, "Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando"	46
2.6	Desventaja del pequeño contribuyente	48
2.7	Ventaja del pequeño contribuyente	48
2.8	Reformas a las disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria, Decreto No. 20-2006	49
2.8.1	En caso de venta de bienes o prestación de servicios	49
2.8.2	Facultad de la administración tributaria	50
2.8.3	Efectos tributarios	50
2.8.4	Obligaciones de registro y archivo	51
2.9	Reformas a la Ley de Circulación de Vehículos Terrestres, marítimos y Aéreos Decreto número 70-94, del Congreso de la República de Guatemala	52
2.9.1	Placa de circulación	52
2.9.2	Omisión de pago de circulación de vehículos	53
2.10	Reformas al Código Tributario, Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala	53
2.10.1	Simulación fiscal	54
2.10.2	Obligación de presentar información	54
2.10.3	Efectos del pago y medios de garantizarlo	55
2.10.4	Facilidades de pago	56
2.10.5	Prescripción	58
2.10.6	Declaración de incobrabilidad	58
2.10.7	Solvencia fiscal	60
2.10.8	Intereses a favor del contribuyente	60
2.10.9	Infracciones sancionadas con el cierre temporal	61

2.10.10	Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios	62
2.10.11	Prohibición de doble pena	64
2.10.12	Infracciones a los deberes formales	64
2.10.13	Reducción de sanciones a infracciones a los deberes formales	68
2.10.14	Omisión o rectificación de declaraciones	68
2.10.15	Inscripción de contribuyentes y responsables	69
2.10.16	Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario	71
2.11	Reformas a la Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolos, Decreto número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala	72
2.11.1	De la tarifa del impuesto de papel sellado especial para protocolos	72
2.11.2	Momento de pago del impuesto	73
2.12	Reformas al Código Penal, Decreto número 17-73, del Congreso de la República de Guatemala	73
2.12.1	Casos especiales de defraudación tributaria	73

### **CAPÍTULO III**

#### **DEFENSA EN CASOS DE AJUSTES FISCALES Y MULTAS DETERMINADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

3.1	Generalidades	75
3.2	Rectificaciones por concepto y por error de cálculo	77
3.2.1	Error de cálculo	78
3.3	Determinación de oficio de la obligación tributaria	78
3.3.1	Procedimiento	79
3.4	Notificaciones	81
3.4.1	Caso de nulidad	83
3.5	Verificación y audiencias	83

3.5.1	Importancia de la audiencia y la evacuación en el proceso de defensa	86
3.6	Medios de prueba	87
3.6.1	Período de prueba	87
3.6.2	Importancia y utilización del período de prueba	87
3.7	Diligencias para mejor resolver	88
3.8	Recurso de revocatoria	89
3.9	Ocurso	90
3.10	Trámite y resolución	92
3.11	Silencio Administrativo	93
3.12	Recurso de reposición	94
3.13	Enmienda y nulidad	94
3.14	Prescripción a favor del contribuyente	94
3.14.1	Actos que interrumpen la prescripción	95
3.15	Cuadros del proceso administrativo	95
3.16	Impugnaciones al Decreto 4-2012, emitido por el Congreso de la República de Guatemala	98
3.16.1	Amparos en contra del Decreto 4-2012, emitido por el Congreso de la República de Guatemala	98
3.17	Resoluciones del Corte de constitucionalidad, por las impugnaciones presentadas en contra del Decreto 4-2012, emitido por el Congreso de la República de Guatemala	101

## **CAPÍTULO IV**

### **DERECHOS CONSTITUCIONALES Y OTRAS LEYES QUE SE RELACIONAN CON LA APLICACIÓN DEL DECRETO 4-2012, “DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y EL CONTRABANDO”**

4.1	Antecedentes	104
4.2	Constitución Política de la República de Guatemala	104

4.2.1	Derecho de defensa	105
4.2.2	Irretroactividad de la ley	105
4.2.3	Derecho de petición	105
4.2.4	Libre acceso a tribunales y dependencias del Estado	106
4.2.5	Publicidad de los actos administrativos	106
4.2.6	Objeto de citaciones	106
4.2.7	Libertad de industria, comercio y trabajo	106
4.2.8	Derechos y deberes cívicos	107
4.2.9	Jerarquía Constitucional	107
4.2.10	Principio de legalidad	107
4.2.11	Principio de capacidad de pago	108
4.3	Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89, del Congreso de la República de Guatemala	108
4.3.1	Supremacía de la constitución y jerarquía normativa	108
4.4	Ley de Propiedad Industrial, Decreto No. 57-2000, del Congreso de la República de Guatemala	109
4.5	Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto No. 15-98, del Congreso de la República de Guatemala	109
4.6	Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala	110
4.7	Código de Trabajo, Decreto número 1441, del Congreso de la República de Guatemala	110
4.8	Código Municipal, Decreto número 12-2002, del Congreso de la República de Guatemala	110
4.9	Código Penal, Decreto número 17-73, del Congreso de la República de Guatemala	111
4.10	Código Civil, Decreto Ley número 106, emitido por el Jefe de Gobierno de la República de Guatemala	112

4.10.1	Contratos de Construcción	112
4.11	Instituciones Administrativas y Judiciales relacionadas con la aplicación de las Leyes Tributarias	116
4.11.1	Superintendencia de Administración Tributaria	117
4.11.2	Juzgados de Primera Instancia Económico Coactivo	117
4.11.3	Salas de la Corte de Apelaciones	118

## **CAPÍTULO V**

### **EL IMPACTO DE LAS DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO EN UNA REVISIÓN FISCAL EFECTUADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (CASO PRÁCTICO)**

5.1	Resumen de la Normativa de la Resolución de Conflictos Tributarios para concluir el proceso de fiscalización.	120
5.2	Citación	125
5.3	Nota de Conocimiento	126
5.4	Acta	127
5.5	Informe del Resultado de la Resolución de Conflicto Tributario	128
5.6	Identificación y Estatus del Contribuyente en el Registro Tributario Unificado	128
5.7	Generalidades de la Revisión	129
5.8	Estado de resultados	130
5.9	Detalle de los ingresos	131
5.10	Formulación de ajustes y multa	131
5.11	Audiencia	131
5.12	Notificación	134
5.13	Memorial de evacuación de audiencia	135
5.13.1	Memorial de presentación de pruebas	139

5.13.2	Resolución de la Superintendencia de Administración Tributaria	142
5.13.3	Recurso de revocatoria	150
5.14	Providencia de elevación de actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria	155
5.15	Impactos relevantes del Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en las operaciones fiscales de una empresa que se dedica a la construcción de condominios	156
5.16	Flujograma de procedimiento administrativo tributario ante la Superintendencia de Administración Tributaria	160
	Conclusiones	166
	Recomendaciones	168
	Referencias bibliográficas	169

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis es de importancia para el país, está relacionado con los efectos que tiene el Decreto número 4-2012, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, que contiene las “Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando”; se investigó el impacto que tendrá éste Decreto, en empresas dedicadas a la construcción de condominios; que si bien es cierto con la emisión de ésta ley la Superintendencia de Administración Tributaria pretende fortalecer el Sistema Tributario guatemalteco.

Es necesario que los propietarios de estas empresas, tengan amplio conocimiento en leyes fiscales y tributarias, además necesitan buena orientación en esta materia, por parte de personas con conocimiento, como es el caso de un Contador Público y Auditor, para que pueda hacer uso de sus derechos y cumplir adecuadamente sus obligaciones. La investigación se basa en la necesidad de proteger el derecho particular de las personas con espíritu empresarial, a defender legalmente lo que les pertenece, contra disposiciones que puedan atentar contra sus bienes, o bien excluirlo del crecimiento económico que es el objetivo de todo negocio.

Existe la posibilidad de que algunos empresarios dedicados a la construcción de condominios desconozcan las “Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando”, incluidas en el Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala; decreto que se encuentra vigente a partir del 25 de febrero de 2012; esta nueva ley tiene 75 artículos, que involucran a todos los sectores económicos, reforma el Impuesto Sobre la Renta -ISR- el Impuesto al Valor Agregado -IVA-, el Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, que a la vez también reformó fundamentalmente el Código Tributario, la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolos, la Ley del Tabaco y sus Productos y el Código Penal, las medidas de garantía dentro de los juicios de conocimiento y de ejecución, todo con implicaciones serias si se desconocen las normas, o en el peor de los casos cuando por ignorancia se transgrede la ley, con repercusiones graves.

La necesidad básica que se prevé, será satisfecha con el presente estudio, está dirigido a todos los empresarios guatemaltecos, particularmente a los que se dedican a la construcción de condominios.

En el capítulo uno se realiza una breve reseña histórica de la construcción, definiciones de empresa, tipos de empresa, clasificaciones de empresa, desde la perspectiva doctrinaria de una empresa dedicada a la construcción de condominios, legislación aplicable, marco tributario, normas internacionales de información financiera para aplicar correctamente la contabilidad, importancia social y la aportación social de las empresas objeto de estudio.

En el capítulo número dos, se analiza el Decreto número 4-2012, que contiene las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, ventajas, desventajas e incentivos fiscales, y las variaciones en cada artículo, que son algunos de los factores que coadyuvan a la aceleración de desarrollo mercantil del país, a impulsar la inserción de los empresarios guatemaltecos en la era de la globalización comercial, industrial y financiera.

El capítulo tercero, presenta un análisis de los aspectos legales que debe tener en consideración el contribuyente, cuando necesite presentar su defensa por cualquier contingencia ante la Superintendencia de Administración Tributaria, se explica el procedimiento administrativo y el procedimiento contencioso administrativo, adicionalmente se presentan algunas impugnaciones interpuestas en contra de las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, contenidas en el Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala y que la Corte de Constitucionalidad dejó sin efectos.

En el capítulo número cuatro, se hace referencia de la leyes que complementan la aplicación del Decreto número 4-2012 “Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando”, se expone una relación de los derechos y garantías que otorga la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes relacionadas con los tributos.

Así mismo se analiza la relación jurídica que se establece entre las entidades encargadas de la recaudación y la administración de los tributos en su calidad de sujetos activos de la obligación tributaria y las empresas en su calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria, de acuerdo a cada ley tributaria vigente en el país, así como los derechos de éstas últimas, su personalidad jurídica y las normas que la regulan.

En el capítulo cinco se expone un caso práctico de formulación de ajustes y multa por infracción a los deberes formales del contribuyente basados en una revisión realizada en una empresa dedicada a la construcción de condominios, con su correspondiente defensa ante la administración tributaria; sobre la base del análisis realizado en los capítulos anteriores, elaborado adecuadamente para efectos de comprensión. Incluye Nombramiento de Auditores, Notificación y Audiencia, Memorial de Evacuación de Audiencia, Memorial de Presentación de Pruebas, Resolución de la Superintendencia de Administración Tributaria, Recurso de Revocatoria y Providencia de elevación de actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, la presentación de los Impactos más importantes analizados en este estudio y un flujograma del procedimiento administrativo ante la SAT. En este caso práctico se incorpora el proceso de Resolución de Conflicto Tributario contenido en el artículo 54 del Decreto número 4-2012 “Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando” el cual tiene por objetivo que previo a conferirle audiencia al contribuyentes de los ajustes, multas y recargos, se le convoque a una reunión conciliatoria con los funcionarios y auditores actuantes, para darle a conocer el resultado de la revisión fiscal y lograr que este aporte las pruebas de descargo respectivas, o bien, que se manifieste, a efecto que de proceder los ajustes este pueda pagar los impuestos, aprovechando las rebajas especiales que la normativa ofrece, además de podersele brindar convenios de pago a plazos.

## CAPÍTULO I

### LA EMPRESA DEDICADA A LA CONSTRUCCIÓN DE CONDOMINIOS

#### 1.1 Breve reseña histórica de la construcción

“Constantemente desde tiempos antiguos, el hombre ha buscado para sobrevivir, el modo de satisfacer sus necesidades más elementales, como la alimentación, vestuario y habitación.

Respecto a la vivienda, el hombre al principio habitaba en cavernas y era nómada debido a la escasez de alimentos. Por esta razón tenían que ir en busca de nuevos lugares en donde los hubiera.

Con la ayuda de las herramientas, el hombre comenzó a construir su habitación; abriendo agujeros en el suelo y cubriéndolos con troncos de árboles, ramas o ramillas entretrejidas. Paulatinamente, aunque lentamente, su casa empezó a elevarse sobre el suelo, hasta que las paredes fueron visibles, tuvo techo e incluso hasta decoración interior. En Egipto se originó la construcción de infraestructura, debido a la necesidad que tenían de regar con las aguas del río Nilo los sembrados y construyeron canales por los que transportaban el agua sobre la tierra”. (2:20)

Posteriormente el hombre poco a poco fue adquiriendo una vida sedentaria y continuó erigiendo habitaciones cada vez más complicadas.

Hoy en día existe diversidad de empresas que se dedican exclusivamente a la construcción, las cuales están organizadas y a través del tiempo se han desarrollado para el beneficio de ellas y de la sociedad.

“Las construcciones en Guatemala se vieron influenciadas por el coloniaje hispánico, las cuales en el comienzo del siglo XX ya no se empleaban e incluso fueron destruidas y sustituidas por un nuevo tipo de edificación.

En la industria de la construcción se modificaron los sistemas de producción y los volúmenes de las edificaciones eran mayores, disminuyendo cada vez el tiempo utilizado y también los costos, lo que derivó en la mejora permanente en la tecnología constructiva, buscando mayor durabilidad, economía de los materiales, rapidez, etc. Por lo que siempre se han buscado nuevas opciones tecnológicas y constructivas.

El desarrollo de la pequeña producción artesanal provocó que fuera desplazada por la gran empresa de producción de edificios en serie; en las construcciones en las que se elaboraba todo en el mismo lugar, fue reemplazada por los productos prefabricados y desmontables, la mano de obra también sufrió algunos cambios debiendo capacitarse para poder adaptarse a los mismos". (2:25)

"Es hasta en el año de 1930, que el presidente Lázaro Chacón abre en la Universidad Nacional los estudios de ingeniería civil, sin duda debido al auge constructivo imperante en esa época. Adicionalmente, el presidente Chacón envió a varios estudiantes jóvenes a formarse en universidades del exterior, entre ellos al Arquitecto Rafael Pérez de León, especialista en obras públicas, (París). A partir de ese momento se ve un incremento del número de empresas que se dedican a este tipo de actividad.

Debido al uso del sistema de concreto armado (cemento + hierro, por ejemplo: terrazas, columnas, soleras y otros) los técnicos en construcción, algunos diseñadores, carpinteros y decoradores de origen europeo, que emigraron debido a la destrucción provocada por la Primera Guerra Mundial, se instalan en la ciudad de Guatemala, ante la demanda de expertos en éste nuevo tipo de edificación. Este importante personal poseían algunos títulos a nivel técnico en construcción". (2:31)

## 1.2 Definiciones

La participación que tiene la industria de la construcción en la actividad económica del país, es sin duda de gran importancia, por su aporte como demandante de insumos en las industrias productoras de cemento, block, hierro, pedrín, cal, etc., así como empresas de servicios y transporte. Produce la infraestructura básica para el movimiento económico y

social, participa en la conformación de la inversión de capital fijo del país y es amortiguadora del desempleo, al generar fuentes de trabajo de manera directa e indirecta.

### 1.3 Empresa

Según Carlos Julio Pineda Suárez (1999) “Es una unidad económica creadora de riqueza, que permite el desarrollo económico, constituida por una, varias o muchas personas; para la producción de un bien o de un servicio, con o sin ánimo de lucro.” (25:10)

Orlando Greco (2006) escribe: “Es la producción de bienes para el mercado, desde la extracción de la materia prima hasta la elaboración del producto final. Sector que incluye la actividad manufacturera, la construcción y la producción de electricidad y gas.” (19:22)

Rafael Barandiarán (2008) consigna: “empresa es toda entidad que ejerce una actividad artesanal, comercial o industrial a título individual, familiar, sociedades comerciales y aún asociaciones que de manera regular ejercen una actividad económica.” (3:231)

Alfredo Enrique Ruiz Orellana (2007) describe: “Unidad económica formada por un conjunto de factores productivos bajo la dirección, responsabilidad y control del empresario, cuya función es la creación de utilidad mediante la producción de bienes o servicios cuyo objetivo viene determinado por el sistema económico en que se encuentre inmersa.” (27:242)

### 1.4 Tipos de empresa

De conformidad con Joanne English (2002), “Es a través de las empresas que los países crean la riqueza indispensable para alcanzar su desarrollo económico, financiero y social, colocándolas al servicio de la sociedad y elevando así el nivel de vida de sus ciudadanos.” (18:15).

Resulta importante definir las diferentes clases de empresas existentes en el medio guatemalteco.

#### 1.4.1 Por su actividad

Los sectores productivos o económicos son las distintas ramas o divisiones de la actividad económica, atendiendo al tipo de proceso que se desarrolla, se distinguen tres grandes sectores:

##### 1.4.1.1 Sector primario

Está formado por las actividades económicas relacionadas con la transformación de los recursos naturales en productos primarios no elaborados. Usualmente, los productos primarios son utilizados como materia prima en otros procesos de producción en las producciones industriales. Las principales actividades del sector primario son la agricultura, la minería, la ganadería, la silvicultura, la apicultura, la acuicultura, la caza, la pesca y piscicultura.

##### 1.4.1.2 Sector secundario

Constituido por la actividad artesanal e industrial manufacturera, mediante las cuales los bienes provenientes del sector primario son transformados en nuevos productos. Abarca también la industria de bienes de producción, tales como materias primas artificiales, herramientas, maquinarias, etc. Es conocido también como sector industrial.

##### 1.4.1.3 Sector terciario

Se dedica, a ofrecer servicios a la sociedad, a las personas y a las empresas, que significa una variedad muy amplia de actividades que está en constante aumento. Esta diversidad abarca desde el comercio más pequeño, hasta las altas finanzas o el Estado. Es un sector que no produce bienes, pero que es fundamental en una sociedad.

#### 1.4.2 Según el origen del capital

Depende del origen de las aportaciones que forman el capital, las empresas pueden clasificarse en:

#### 1.4.2.1 Empresa privada

Unidad económica de producción cuya propiedad y control, está en manos de particulares, se refiere a una unidad económica de producción, comercial o de servicio, que es propiedad de inversores privados, accionistas o propietarios, generalmente en conjunto, pero puede ser propiedad de una sola persona, constituyen el sector privado de la economía.

#### 1.4.2.2 Empresa pública

Son las que pertenecen al Estado y que por la naturaleza de su actividad, son creadas, financiadas y explotadas generalmente en forma monopolista, con la finalidad de operarlas eficientemente y a bajo costo, en beneficio de la colectividad.

#### 1.4.2.3 Empresa mixta

Son sociedades, con participación pública y privada, en el aporte de capital y de gestión, generalmente el Estado es el socio mayoritario, porque posee la mayoría del capital y por consiguiente, el control administrativo, usualmente prestan servicios de utilidad pública.

#### 1.4.3 De conformidad a su constitución

Constituir legalmente una empresa significa que sea legalmente reconocida, que califique como sujeto de crédito, que emita comprobantes de pago y que pueda producir, comercializar y promocionar sus productos o servicios con autoridad y sin restricciones, estas pueden ser:

##### 1.4.3.1 Empresa individual

Es aquella integrada por capital aportado por una sola persona, dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios, que realiza de forma habitual, personal y directa, una actividad económica a título lucrativo, sin sujeción a contrato de trabajo y eventualmente utiliza el servicio remunerado de otras personas.

### 1.4.3.2 Empresa jurídica

De acuerdo al régimen en el que se constituya la empresa, según el artículo 10 del Código de Comercio de Guatemala, esta puede ser: sociedad colectiva, sociedad en comandita simple, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima y sociedad en comandita por acciones.

### 1.5 Clasificación de empresas

En Guatemala existen varios criterios acerca de la clasificación de las empresas, El artículo 3 del Acuerdo Gubernativo 178-2001, del Ministerio de Economía, categoriza las pequeñas y medianas empresas por el “número de empleados”; el Banco Centroamericano de Integración Económica -BCIE- por su parte también utiliza el criterio de número de empleados, pero con diferentes dimensiones para cada segmento; la Cámara de la Industria de Guatemala -CIG- utiliza dos tipos de definiciones: una para la clasificación de beneficiarios de programas de apoyo (que sigue un criterio de cantidad de empleados) y la otra para clasificar las empresas industriales (basado en activos totales, cantidad de empleados y ventas anuales); y, finalmente la Asociación Guatemalteca de Exportadores -AGEXPORT-, utiliza el criterio de tamaño de activos.

Tabla No. 1  
Criterios para la Definición de las MIPYMES en Guatemala

Criterio	Micro	Pequeña	Mediana
No. De Empleados •MINECO •CIG •BCIE	1 a 10 1 a 5 1 a 10	11 a 25 6 a 50 11 a 40	26 a 60 51 a 100 41 a 60
Activos •AGEXPORT		Menos de Q500,000	Hasta Q 1,200,000
Empleados/Ventas/Activos •CIG (empresas industriales)	De 1 a 10 empleados  Hasta Q60,000 en Ventas anuales/  Hasta Q 50,000 en activos	De 11 a 20 empleados  Hasta Q 300,00en ventas anuales/  Hasta Q 500,000 en activos	De 21 a 50 empelados  Hasta Q 500,000 en ventas anuales/  Hasta Q 2,000,000 en activos

Fuente: MINECO, CIG, BICIE, AGEXPORT, CIG; Elaboración propia

Aún no existe unanimidad entre los economistas al momento de establecer que es una empresa grande, mediana o pequeña, los principales indicadores que se toman en cuenta son, volumen de ventas, capital propio, número de trabajadores o beneficios y el parámetro más utilizado es la cantidad de trabajadores.

Las pequeñas y medianas empresas tienen una alta predominancia en el sector de comercio, no obstante la ley prácticamente las deja excluidas del mercado industrial, por las grandes inversiones de capital que son necesarias y por las limitaciones que impone la legislación, en cuanto al volumen de negocio y de personal, porque cuando estas limitaciones son superadas automáticamente se transforman, en una empresa grande.

#### 1.6 Empresa constructora

Conforme Rafael Barandiarán (2008) “Es una entidad comercial cuyo objetivo principal es la construcción de obras. Es una persona individual o jurídica que se dedica a la elaboración y ejecución de proyectos de construcción ya sea por cuenta propia o por encargo de terceros, como principal contratista o como subcontratista de acuerdo con lo que Rafael Barandiarán llama capacidad financiera y que “es el resultado del análisis efectuado a un cliente para determinar el total de la obligación que puede asumir en la celebración de contratos.” (3:49)

Para entender de mejor manera el concepto de empresa constructora, se deben definir las categorías más utilizadas en el ámbito comercial de la construcción.

##### 1.6.1 Valuación

Es la determinación de la cantidad de obra ejecutada según plazos convenidos en el contrato celebrado entre el contratista y el contratante, mediante este instrumento es reconocido el avance de la obra y se procede a su correspondiente pago.

##### 1.6.2 Seguro de caución

De conformidad con el artículo 3, Ley de la Actividad Aseguradora, Decreto No. 25-2010, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, es un contrato escrito (póliza de

fianza), por el que una institución mercantil afianzadora, mediante el pago de una prima, se compromete ante un tercero beneficiario, solidariamente con el fiador, a garantizar el cumplimiento de una determinada obligación, en el caso de que este último no la cumpla, por causas exclusivas de su competencia.

### 1.6.3 Contrato

Acuerdo, convenio o pacto establecido con ciertas formalidades entre dos o más personas que se obligan recíprocamente sobre cosa determinada. Los artículos del 1517 al 1519, 1574 y del 1587 al 1604, del Decreto Ley número 106 Código Civil de Guatemala se expresa todo lo relacionado a los contratos.

#### 1.6.3.1 Adjudicación de contrato

Son cuentas de memorandos que cumplen una función informativa, las cuales muestran los montos de los contratos que tiene la empresa por realizar en el futuro.

#### 1.6.3.2 Adjudicación de subcontratos

Son cuentas de orden, que reflejan los montos dados en subcontratos y en los que se encuentra el informe a terceros, acerca de qué porción de la obra es realmente ejecutada por la empresa y revela el monto de las posibles obligaciones para con los subcontratistas.

#### 1.6.3.3 Método para contabilizar las operaciones en una empresa constructora

En los contratos de construcción, se reconocen dos métodos de contabilización los cuales son:

a. Método del contrato terminado

“El método del contrato terminado registra los ingresos solamente hasta que el contrato está total o sustancialmente terminado. El contrato se considera sustancialmente terminado cuando los costos restantes a incurrirse son insignificantes. Los costos y los pagos progresivos recibidos se acumulan durante

el curso del contrato pero no se da reconocimiento a utilidad alguna hasta que la actividad del contrato haya sido prácticamente concluida”. (26:85)

El monto en que los costos acumulados exceden a los anticipos de clientes, se presenta en el Estado de Situación Financiera como un activo y el excedente de los anticipos de clientes sobre los costos acumulados se presenta como un pasivo.

Los costos y gastos de administración en los casos en que un constructor tiene muchos contratos es más apropiado cargarlos a los costos y gastos del período. Por otra parte si un constructor no tiene muchos contratos y hay años en los que no se completan trabajos, es preferible que estos costos se capitalicen cargándolos a la cuenta de Costos de Contratos no Completados también denominada Construcción en Proceso.

b. Método del porcentaje de Terminación o Porcentaje de Avance

“Bajo el método de porcentaje de terminación o porcentaje de avance se da reconocimiento a los ingresos a medida que avanza el contrato.

Los ingresos se comparan contra los costos incurridos para llegar al grado de avance presente, lo cual da el resultado de registrar la utilidad que pueda atribuirse a la proporción del trabajo terminado.” (26:86)

La forma en que se deben reconocer los ingresos requiere que se determine el porcentaje realizado del ingreso total del contrato, de la siguiente forma:

1. La estimación del grado de terminación del contrato mediante la comparación de los costos ya incurridos con los costos totales estimados para el contrato, según las estimaciones más recientes. El porcentaje de los costos incurridos con respecto a los costos totales estimados, se aplica a la utilidad estimada del contrato para determinar la utilidad hasta la fecha, por lo tanto la utilidad se determina con base de un porcentaje del costo total.
2. La estimación del progreso del contrato se determina con base del trabajo realizado.

3. El estimado se aplica al precio total del contrato, estimándose el ingreso devengado, y a este ingreso estimado se le sustraen los costos incurridos hasta la fecha para determinar la utilidad del contrato.

La aplicación del porcentaje del método de terminación está sujeta a un riesgo de error al hacer estimaciones. Por esta razón no se da reconocimiento en los estados financieros a una utilidad a menos que el resultado final del contrato pueda estimarse con seguridad razonable. Si el resultado final no puede ser estimado de manera confiable deberá utilizarse el método del contrato terminado.

#### 1.6.3.4 Licitación

Es someter una obra con sus especificaciones a consideración de varios contratistas, con la intención de establecer a quien o a quienes se les adjudica la obra, derivado a que ofrecen cumplir con las condiciones para realizarla, las licitaciones pueden ser:

- a. Licitación General:

Es la convocatoria que hace el contratante a todos los contratistas de obras de construcción para que estos ofrezcan los precios por los cuales ejecutan las mismas.

- b. Licitación selectiva:

El contratante se reserva el derecho de llamar a concurso a ciertos y determinados contratistas para la ejecución de una obra en particular.

#### 1.6.3.5 Fianza de conservación de obra, calidad y/o funcionamiento

Garantiza que el contratista mantendrá en buenas condiciones todo o parte de un proyecto de construcción; al estar ésta aprobada automáticamente libera las fianzas de cumplimiento de contrato y de anticipo. Garantiza el valor de las reparaciones de las fallas o desperfectos que le sean imputables al contratista que aparecieran durante el tiempo de vigencia de la fianza (de 12 a 18 meses contados a partir de la fecha de recepción de la obra). Tratándose de bienes y suministros, deberá otorgarse fianza de garantía y/o funcionamiento. Esta garantía no exime al contratista de las responsabilidades por

destrucción o deterioro de la obra debido a dolo o culpa de su parte, por el plazo de 5 años, a partir de la recepción definitiva de la obra.

#### 1.6.3.6 Acta culminación de obra

Es una declaración escrita realizada voluntariamente, en el presente caso, entre el contratista y el contratante, en la cual se indica la recepción a satisfacción del contratista de la obra, ya culminada.

#### 1.6.3.7 Finiquito de obra

El finiquito de obra es un registro o resumen de la ejecución de la obra, para su elaboración se tiene que analizar detalladamente las estimaciones cobradas y elaboradas, desde la primera hasta la última, los finiquitos de obra pueden ser otorgados por incumplimiento de contrato, por terminación de obra y por terminación contrato.

i. Por incumplimiento de contrato:

Se debe a que alguna de las partes no ha cumplido con algunas cláusulas establecidas en el contrato y en el mismo se hacen constar la forma como se culminará la obra así como los daños y perjuicios incurridos por la parte que incumplió con el contrato.

ii. Por terminación de obra y contrato:

Documento que hace constar que tanto el contratista como el contratante han cumplido con lo establecido en el contrato.

#### 1.7 Condominio

Es un dominio compartido, una potestad en la que dos o más personas tienen en común la disposición de un bien que les es igualmente propio, es más bien un derecho de posesión que tienen como limitante el derecho de aquellos con quienes se comparte el mismo bien. Los condominios forman parte de lo que en el derecho civil se conoce como comunidad de bienes. Esta figura legal se refiere a aquellos casos en los que un patrimonio es compartido

por diversas personas jurídicas o físicas, como refiere Manuel Ossorio (2011), “Derecho real de propiedad que pertenece a varias personas, por una parte indivisa, sobre una cosa mueble o inmueble...” (24:202).

El concepto de condominio comúnmente se aplica a la propiedad horizontal en donde “... cada propietario es dueño de su piso o departamento y copropietario del terreno y de todas las cosas de uso común del edificio o indispensables para mantener la seguridad” (24:418), según esta definición de Manuel Ossorio en los inmuebles de propiedad horizontal, en la cual una persona es la propietaria de la unidad que compra, que puede ser un departamento o apartamento dentro de un edificio, y copropietaria de los espacios comunes como pasillos, ascensores, escaleras, jardines u otros de la misma naturaleza, en donde los gastos que se producen en estos espacios comunes se reparten entre todos los copropietarios y para facilitar la administración, es frecuente que los copropietarios del condominio contraten los servicios de alguien ajeno al condominio que se encargue de la ejecución de actividades de limpieza y reparaciones y del control y liquidación de los gastos.

Con fines ilustrativos, se puede hablar de dos clases de condominios:

- a. Condominio ordinario:  
Cuando el bien se puede dividir y permite que distintos sujetos dispongan legalmente de porcentajes de participación.
- b. Condominio en mano común:  
Se da cuando el bien no se puede dividir y su propiedad recae en varias personas, sin que existan distintas cuotas de participación.

#### 1.8 Empresa constructora de condominios

Unidad de producción que realiza actividades de construcción, transformación y servicios de construcción de condominios, con la participación directa del propietario, un mínimo de veinticinco trabajadores o un máximo de sesenta trabajadores de acuerdo con la estación del año y la cantidad de contratos y subcontratos obtenidos en una unidad de tiempo determinada.

## 1.9 Legislación aplicable

Toda empresa dedicada a los negocios, debe cumplir con requisitos previos para su existencia y legitimación de sus operaciones comerciales y financieras, bases legales y tributarias en el ámbito guatemalteco son:

### 1.9.1 Marco Legal

Proporciona las bases sobre las cuales las instituciones construyen y determinan el alcance y naturaleza de la participación política. En el marco legal regularmente se encuentran en un buen número de provisiones regulatorias y leyes interrelacionadas entre sí, donde se incluyen leyes, códigos penales, de conducta y de ética; dados a conocer por distintas instancias reguladoras que guardan estrechos vínculos con la materia en cuestión.

#### 1.9.1.1 Constitución Política de la República de Guatemala

Constituye la ley suprema de nuestro país, emitida en mayo 31 de 1985, está conformada por 280 artículos que establecen las obligaciones del Estado Guatemalteco, la forma de organización del país, así como todos los derechos y obligaciones que tienen los ciudadanos, el gobierno y los órganos que lo conforman.

#### 1.9.1.2 Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República

Regula todo lo relacionado con personas y cosas mercantiles, en el considerando dos, determina: “Que el desarrollo de la iniciativa responde a un criterio mercantil cuya flexibilidad y amplitud estimulará la libre empresa, facilitará su organización; y regulara sus operaciones, encuadrándolas dentro de limitaciones justas y necesarias, que permitan al Estado mantener la vigilancia de las mismas, como parte de su función coordinadora de la vida nacional”.

Además el Artículo 2 preceptúa: “Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera de las actividades que se refieren a lo siguiente:

- 1º. Industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.

- 2º. La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios (es donde se ubica la unidad de análisis).
- 3º. La banca, seguros y fianzas, y.
- 4º. Los auxiliares de las anteriores.

De conformidad con el artículo 335, “El comerciante individual tiene la obligación de inscribirse en el registro mercantil, lo que deberá solicitarse dentro del mes siguiente de haberse constituido o abierto la empresa. La inscripción del comerciante individual se hará mediante declaración jurada del comerciante, consignada en formulario con firma autenticada, que comprenderá:

- 1.) Nombre y apellidos completos, edad, estado civil, nacionalidad, domicilio y dirección.
- 2.) Actividad a que se dedique.  
Régimen económico de su matrimonio, si fuere casado o unido de hecho.
- 3.) Nombre de su empresa y sus establecimientos y direcciones.
- 4.) Fecha en que haya dado principio su actividad mercantil.”

Según lo determina el artículo 336, “La inscripción de la empresa o establecimiento mercantil se hará de la misma forma en que anteriormente quedó descrito, y comprenderá:

- 1.) Nombre de la empresa o establecimiento.
- 2.) Nombre del propietario y número de registro como comerciante.
- 3.) Dirección de la empresa o establecimiento.
- 4.) Objeto, en este caso comercialización de repuestos y accesorios electrónicos.
- 5.) Nombre de los administradores o factores.”

El artículo 368 preceptúa: “Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada” en idioma español, las cuentas en moneda nacional, “de acuerdo con el sistema de partida doble”. Al efecto deberán llevar y solicitar autorización al Registro Mercantil, los siguientes libros:

- Inventario,
- De primera entrada o diario,
- Mayor o centralizador,
- De estados financieros.

Los comerciantes que tengan un activo total que no exceda de dos mil quetzales, podrán omitir los libros y registros puntualizados anteriormente, a excepción del libro de inventarios, el de estados financieros y aquellos que las leyes especiales obliguen. El comerciante podrá operar su contabilidad por sí mismo o por persona distinta designada. Sin embargo, los comerciantes individuales cuyo activo total exceda de cinco mil quetzales, y las sociedades mercantiles, están obligados a llevar su contabilidad por medio de contadores.”

#### 1.9.1.3 Acuerdo Gubernativo número 178-2001, Consejo Nacional para el desarrollo de la Microempresa, Pequeña y Mediana Empresa

Vigente a partir del 16 de mayo de 2011, actúa bajo la tutela del Ministerio de Economía, con esto se da forma a la instancia que tutela los intereses de las pequeñas y medianas empresas y principalmente el apoyo económico para su desarrollo.

El Artículo 2: “El Consejo Nacional tiene como objetivos esenciales. Planificar, dirigir, coordinar, supervisar, controlar y evaluar los recursos Financieros actuales y futuros, provenientes del sector público y privado, de organismos nacionales e internacionales; destinados al Programa Nacional para el Desarrollo de la Microempresa, Pequeña y Mediana Empresa, asegurando que los mismos beneficien a las comunidades y personas para las que están destinados”.

El Artículo 16 define la estructura orgánica del Programa Nacional con la finalidad de legitimar los métodos o formas de apoyo a la microempresa, pequeña y mediana empresa: “El Programa Nacional orgánicamente queda comprendido dentro de la Dirección de Servicios Financieros y Técnico-empresariales, Viceministerio de Desarrollo de la Microempresa, Pequeña y Mediana Empresa, Ministerio de Economía; y para el desarrollo de sus funciones contará con los departamentos que sean necesarios. En todo caso dicha estructura deberá responder al presupuesto que le sea asignado”.

El Artículo 17 asegura el patrimonio del Programa Nacional que garantiza las acciones a realizar a favor de las pymes, así: “Todos los activos, recursos financieros créditos y demás bienes a nombre del Programa Nacional para la Microempresa y Pequeña Empresa; Comisión Nacional para el Fomento de la Microempresa y Pequeña Empresa y Consejo

Nacional para el Fomento de la Microempresa y Pequeña Empresa, constituyen el patrimonio del Programa Nacional de la Microempresa, Pequeña y Mediana Empresa".

#### 1.9.1.4 Normas Internacionales de Contabilidad

Las -NIC-, como se le conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información y la forma en que deben presentarse los estados financieros, no son leyes físicas o naturales, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera, están orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa.

En Guatemala el artículo 368 del Código de Comercio, establece que "Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados."

No obstante, la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, publicó en el diario de Centro América, el 4 de junio de 2001 y 16 de julio de 2002, una resolución que en el artículo 1 resuelve adoptar el marco conceptual, para la preparación de Estados Financieros, Las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC-, como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala y en el artículo 4 derogó todos los principios de contabilidad generalmente aceptados a partir del 1 de enero y 1 de julio de 2002, según corresponda.

##### 1.9.1.4.1 Antecedentes

La Norma Internacional de Contabilidad 11, específica para la contabilización de los Contratos de Construcción, fue emitida por el International Accounting Standards Committee -IASC- en el año de 1979, entidad que en la actualidad se conoce como International Accounting Standards Board -IASB-. (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad)

Esta norma permitía dos métodos de imputación de ingresos y gastos, el de porcentaje de realización y el de contrato cumplido. Pero, en el año de 1993, fue aprobada la Norma Internacional de Contabilidad número 11 actual, con vigencia para los estados financieros que comenzaron a partir del uno de enero de 1995, la cual ya no permite la aplicación del método de contrato cumplido, esta norma fue modificada en 2009 y es la versión que actualmente se usa para los estados financieros que cubran periodos fiscales ya iniciados a partir del uno de enero de 2010.

El problema contable de la distribución temporal de ingresos y costos generados debido a que el período de construcción o fabricación de sus productos es superior a la duración del periodo fiscal, es más sensible en las empresas de la construcción, inmobiliario, u otro similar, es resuelto mediante las oportunas adaptaciones de las Normas internacionales de Contabilidad NIC 11, relativas a los Contratos de Construcción.

#### 1.9.1.4.2 Contrato de construcción

Según conceptualización de la Norma Internacional de Contabilidad número once -NIC 11- "Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización" (20:224).

#### 1.9.1.4.3 Criterios para contratación

Es usual que la fecha de inicio y término de un contrato de construcción correspondan a ejercicios fiscales diferentes, en este sentido el objetivo de la NIC 11, es establecer criterios para el reconocimiento de los ingresos y costos asociados a las actividades de construcción y debido a que es extenso enumerar los conceptos y definiciones de sus componentes, para efectos de comprensión general en este trabajo únicamente se enumeran las categorías que se utilizan en esta norma, relacionado con la contabilidad, de los contratos de construcción su correspondiente presentación en los estados:

- ✓ Contratos de precio fijo.
- ✓ Cambios en el alcance del trabajo.
- ✓ Demoras o errores ocasionados por clientes.
- ✓ Incentivos.
- ✓ Costos que se relacionan directamente a un contrato específico.
- ✓ Costos que pueden ser atribuibles a la actividad del contrato en general.
- ✓ Costos no atribuidos a la actividad contratada.
- ✓ Reconocimiento de ingresos y gastos del contrato.
- ✓ Contrato a base de costos más honorarios.
- ✓ Incertidumbre en relación con los ingresos.
- ✓ Costos que se reconocen como gastos.
- ✓ Cambios en las estimaciones.

Según las Normas Internacionales de Contabilidad -NICS-, las pequeñas y medianas empresas, son entidades que: no tienen obligación pública de rendir cuentas, esto significa que sus instrumentos de deuda o de patrimonio no se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales).

#### 1.9.1.4.4 Características

Para caracterizar a las pequeñas y medianas empresas, además de observar sus interioridades es necesario compararlas con las empresas grandes y tener parámetros que permitan diferenciarlas, María Alejandra Ferrer y AlvaroTresierraTanaka (2009), exponen que una empresa es clasificada como pequeña y mediana si posee la mayoría de las siguientes características:

- “No emiten valores negociables.
- Los propietarios no disponen de portafolios de inversión diversificados.
- La responsabilidad de los propietarios es ilimitada.
- La primera generación de propietarios son emprendedores y propensos al riesgo.
- No cuentan con un equipo gerencial completo para dirigir la empresa.

- Se enfrentan a costos de mercado elevados.
- Las relaciones de los accionistas son menos formales, y los esquemas de compensación son altamente flexibles.
- La opacidad en la información y la falta de un historial financiero limitan el acceso a las Pymes a las fuentes de financiación, siendo en muchos casos el acceso al mercado de capitales públicos relativamente costoso.
- Motivados por mantener la propiedad y control, lo que demanda una inversión cuantiosa por parte de los propietarios, al punto de constituir la mayor proporción de sus portafolios de inversión escasamente diversificados.
- Sus inversores y acreedores, tienen a demandar garantías de tipo personal o no corporativa en calidad colateral de la deuda, por lo cual los propietarios de las Pymes están altamente expuestos al riesgo de quiebra personal.
- Durante los primeros años de constitución, los beneficios e indemnizaciones de los propietarios pueden ser postergados en procura de la estabilidad económica y financiera de la empresa” (28:75).

#### 1.9.2 Marco Tributario

Dentro de las obligaciones de las empresas, están las referentes al pago de impuestos para que el Estado cumpla con sus funciones y su fin primordial, que es la satisfacción de las necesidades de la población.

##### 1.9.2.1 Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

El vínculo jurídico entre el fisco como sujeto activo de la relación y el sujeto pasivo definido por la ley como contribuyente, tiene su origen en la obligación que éste último contribuya al sostenimiento de los gastos del Estado, en su función de ser el proveedor de los servicios asistenciales necesarios para la sociedad en su conjunto y de la cual se pueden derivar obligaciones formales que deben ser cumplidas relación jurídico-tributaria que tiene su fundamento en el principio de legalidad y para ello el Estado de Guatemala tiene el Código Tributario y sus reformas, como herramienta de control para la recepción de impuestos.

El artículo 1, define el carácter de los entes obligados y el campo de aplicación de la ley “Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.”

De conformidad con el artículo 14, que determina lo siguiente: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al hacerse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

Además reafirma su naturaleza con el artículo 15, que establece la preeminencia de la obligación legal sobre la contractual, indica entre otros aspectos, que todo convenio referente a materia tributaria que sea celebrado entre particulares no es oponible al fisco ni tiene eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes, asimismo, deja bien claro que los tributos cualquiera que sea su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tienen, aún en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos.

Como elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria se tienen por un lado el hecho generador a través de la realización del hecho material y por el otro, el nacimiento de la obligación tributaria principal de contenido pecuniario, que tienen su fundamento legal en los artículos 31 y 32 del Código Tributario Guatemalteco.

En cuanto al pagador del tributo en la caja fiscal, de acuerdo con el artículo 18 del Código Tributario Guatemalteco es el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, y puede ser indistintamente el obligado, o el sustituto de éste, así:

- a) Por mandato de ley es obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias en calidad de contribuyente y,
- b) Por mandato de ley se obliga a un tercero ajeno o responsable a efectuar el pago del tributo.

De esta manera se crea la figura alterna del sustituto tributario, como es el caso de las retenciones, de cualquier manera el Estado se asegura que los impuestos lleguen a sus arcas.

Los tributos, cualquiera que sea su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán, aún en caso de quiebra o liquidación, prioridad para el pago sobre los demás créditos. Constituyen una excepción a esta norma los créditos hipotecarios y prendarios inscritos en el Registro General de la Propiedad, con anterioridad a la fecha en que se le haya notificado al contribuyente la acción del sujeto activo de la obligación tributaria, y los indicados en los numerales 1o. y 2o. del Artículo 392 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Es conveniente definir la naturaleza jurídica de los tributos, que es una prestación pecuniaria y coactiva que obligatoriamente el contribuyente entrega al Estado u otra entidad pública que esté facultado para recibirlo.

Según Orlando Greco (2006) "...En el impuesto no hay contraprestación directa por parte del Estado sino servicios generales, tales como educación, seguridad y salud pública que el Estado presta." (19:287), los beneficios los recibe la sociedad en forma de servicios.

Gustavo Cárdenas Cutiño y Marco Tulio Daza Ramírez (2004) "Impuesto. Contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma. En el sistema impositivo, el tributo que recae sobre el contribuyente, para de este modo subsidiar al gasto público." (4:158)

Manuel Ossorio (2011) manifiesta: "Acto o maniobra destinada a incumplir ilícitamente con las obligaciones impuestas por las leyes tributarias." (24:387) Es decir debe existir un equilibrio entre los derechos del Estado por medio del ente recaudador y el administrado.

1.9.2.3 Impuesto sobre la Renta, Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala.

“Artículo 1. Objeto. Se establece un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Artículo 2. Campo de aplicación. Quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional.

Artículo 3. Contribuyentes. Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador.”

1.9.2.4 Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala.

Este impuesto se genera por la venta de mercaderías o de derechos reales constituidos sobre ellos y las importaciones.

La tarifa única a la que el contribuyentes está afecto según las disposiciones de la ley es del doce por ciento (12%) sobre la base imponible, el cual deberá estar incluido siempre dentro del precio de venta y en el valor de los servicios, si fuera el caso.

El impuesto se causa en el momento, de emitir factura por la venta de bienes muebles, por la prestación de servicios. En la prestación de servicios, si no se hubiera emitido la factura, el impuesto se causará en la fecha en que la remuneración se perciba por el contribuyente.

En las importaciones, en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos, conforme recibo legalmente extendido. El crédito fiscal se establecerá con las compras de bienes que generan ventas, es decir rentas gravadas y el débito fiscal con las ventas

realizadas en el período. La determinación del impuesto es la diferencia entre débitos y créditos de cada período. El remanente de crédito fiscal que genere, podrá trasladarse al periodo siguiente, hasta agotarlo.

#### 1.9.2.5 Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008, del Congreso de la República de Guatemala.

“Artículo 1. Materia del impuesto. Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.”

Conocido también como “ISO”, Impuesto de -Solidaridad- es un impuesto que debe ser pagado por quienes realizan actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Fue decretado por emergencia nacional, y viene a sustituir al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP), el cual era de gran utilidad como su nombre lo indica, apoyo a los acuerdos de paz.

Entro en vigencia el 1 de enero de 2009, por un plazo indefinido, este impuesto fue decretado por el Congreso de la República de Guatemala, basándose en las obligaciones que le impone al Estado la Constitución Política de la República de Guatemala en materia de inversión social, es impostergable buscar los mecanismos que mantengan y fortalezcan la recaudación tributaria, que permita al Estado contar con los recursos financieros necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada.

### 1.10 Aportación social de las empresas.

En Guatemala, existe una población multiétnica y pluricultural, que alcanza los 15 millones de habitantes y el producto interno bruto -PIB- per cápita es de 2,610 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica y que además se considera que tiene la economía más grande de América Central.

Luego de la firma de los Acuerdos de Paz en el año de 1996, que dio fin a un conflicto armado que duró 36 años, el país estableció las reformas necesarias para alcanzar un crecimiento económico y social real, eficaz y sostenido. No obstante estos esfuerzos económico-sociales, los niveles de pobreza y de desigualdad siguen siendo muy significativos y los indicadores sociales son bajos en comparación con países con condiciones de ingreso igual o parecido.

Las empresas constructoras de condominios, constituyen una fuente importante para incrementar el empleo, las cuales logran con inversión, productividad del trabajo e ingresos superiores al de la microempresa, pequeña y mediana empresa, lo que a su vez le permite una contribución importante en el producto total del país. De igual manera cada vez demanda mano de obra calificada y además genera empleos que satisfacen las aspiraciones económicas y relacionales de muchos trabajadores.

## CAPÍTULO II

### DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO, DECRETO NÚMERO 4-2012

#### 2.1 Antecedentes

Fue publicado en el Diario de Centroamérica el 17 de febrero de 2012, Ley aprobada por el Congreso de la República de Guatemala, el 26 de enero de 2012, se encuentra vigente a partir del sábado 25 de febrero de 2012, tiene setenta y cinco (75) artículos, que afectan de alguna manera al sector económico, modifica: El Impuesto Sobre la Renta -ISR-, el Impuesto al Valor Agregado -IVA-, la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, el Código Tributario, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, la Ley de Tabacos y sus Productos y por último reforma artículos del Código Penal.

#### 2.2 Características de las reformas del Decreto número 4-2012 “Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando

El Congreso de la República de Guatemala, con el propósito de mejorar la recaudación tributaria y que el Estado de Guatemala, pueda cumplir con sus fines, decretó estas reformas el 26 de enero de 2012, a efecto que se fortalezca la tributación voluntaria, combatir la evasión y elusión fiscal, con el objeto de garantizar la educación, la salud y la seguridad de sus habitantes.

Ante esta situación con éste cuerpo legal, se realizaron reformas a las siguientes disposiciones legislativas:

- ✓ Decreto Número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta;
- ✓ Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado;
- ✓ Decreto Número 20-2006, Disposiciones Legales Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria;

- ✓ Decreto Número 6-91, Código Tributario;
- ✓ Decreto Número 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.
- ✓ Decreto número 17-73, Código Penal y sus reformas.

### 2.3 Reformas al Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta -ISR-, del Congreso de la República de Guatemala

Emitido por el Congreso de la República de Guatemala, el ocho de mayo de 1992, vigente a partir del uno de julio de 1992, ha presentado una serie de cambios, que afectan directamente por la emisión de sentencias declaradas con lugar por parte de la Corte de Constitucionalidad y que ha provocado incertidumbre en los contribuyentes, agentes retenedores, e incluso en la Administración Tributaria, estas modificaciones están contenidas en los siguientes decretos:

Decreto número 61-92, del Congreso de la República, emitido el 25 de noviembre de 1992, publicado en el Diario Oficial el 23 de diciembre de 1992, con vigencia el uno de enero de 1993.

Decreto número 61-94, del Congreso de la República, emitido el 15 de diciembre de 1994, publicado en el Diario Oficial el 23 de diciembre de 1994, con vigencia el uno de enero de 1995.

Decreto número 36-97, del Congreso de la República, emitido el 3 de mayo de 1997, publicado en el Diario Oficial el 19 de junio de 1997, con vigencia el uno de enero de 1998.

Decreto número 44-2000, del Congreso de la República, “Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria”, emitido el 28 de junio de 2000, publicado en el Diario Oficial el 29 de junio de 2000 con vigencia el uno de julio de 2000.

Decreto número 80-2000, del Congreso de la República, “Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la Republica y sus Reformas” emitido el 21 de noviembre de 2000, publicado el 7 de diciembre de 2000, entró en vigencia el primero de enero del año dos mil uno.

Decreto número 18-2004, del Congreso de la República, “reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la Republica y sus Reformas”, emitido el 21 de junio de 2004, publicado en el Diario Oficial el 29 de junio de 2004, con vigencia el uno de julio de 2004.

Decreto número 24-2005, del Congreso de la República, “Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la Republica y sus Reformas”, emitido el 17 de febrero de 2005, publicado en el Diario Oficial el 8 de marzo de 2005.

Para concluir finalmente con el Decreto número 4-2012, “Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando” emitido por el Congreso de la República el 26 de enero de 2012, que modificó los siguientes artículos:

#### 2.3.1 Artículo 1.

Reformó los párrafos tercero y cuarto del artículo 31, "**Impuesto sobre rentas presuntas en facturas especiales**": los cuales quedan así:

Párrafo tercero:

Las personas individuales o jurídicas que lleven contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, los exportadores de productos agropecuarios y a quienes la Administración Tributaria autorice, cuando emitan facturas especiales por cuenta del vendedor de bienes o el prestador de servicios de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y deberán retener con carácter de pago definitivo el Impuesto Sobre la Renta, con una tarifa del cinco por ciento (5%) si se trata de compra de bienes, y seis por ciento (6%) por la adquisición de servicios, calculado sobre la renta presunta del importe facturado, menos el Impuesto al Valor Agregado retenido.”

Párrafo cuarto:

“En cada factura especial que emitan por cuenta del vendedor de bienes o el prestador de servicios, deberán consignar el monto del impuesto retenido y la copia de dicha factura especial servirá como constancia de retención de este impuesto, la cual entregarán al vendedor de bienes o prestador de servicios. Las retenciones practicadas las deberán enterar a las cajas fiscales conforme lo establece el artículo 63 de esta Ley.”

✓ Antes de la reforma:

Impuesto sobre rentas presuntas en facturas especiales: Renta Imponible del 10% del importe bruto de cada factura especial (venta de bienes) y 20% de cada factura especial (prestación de servicios). Las personas individuales y jurídicas que emitan facturas deben retener el impuesto que resulte de aplicar la renta imponible (10% o 20%) la tarifa establecida en el artículo. 72 (31% - Régimen Optativo)

✓ Con la reforma:

Impuesto sobre rentas presuntas en facturas especiales: Las personas individuales, jurídicas, exportadores de productos agropecuarios y a quienes la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- autorice que emitan facturas deben retener (5% -compra bienes- o 6% -adquisición servicios-) calculado sobre la renta presunta del importe facturado, menos el Impuesto al Valor Agregado -IVA- retenido.

### 2.3.2 Artículo 3.

Se reforma el artículo 39, el cual queda así: “**Costos y Gastos no Deducibles.** Las personas, entes y patrimonios a que se refiere el artículo anterior, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes, (se describen los más importantes):

✓ Antes de la reforma:

- b) No regula disposición;
- c) Los costos o gastos no respaldados por la documentación legal correspondiente o que no sea liquidada en el período anual de imposición;
- e) No regula disposición;
- f) No regula disposición;

- m) Mejoras permanentes realizadas a los bienes de activo fijo que prolonguen la vida útil de dichos bienes;
  - q) Solo podrá deducirse la proporción que corresponda a la obtención de rentas gravadas, la cual si no se puede probar, será hasta el 70% del total de los gastos y depreciaciones;
  - s) Solamente era necesario presentar declaración jurada.”
- ✓ Con la reforma:
- b) No se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el Impuesto Sobre la Renta cuando corresponda. Podrá ser deducible hasta que se haya enterado la retención;
  - c) La documentación legal para el respaldo de los costos y gastos deducibles será la exigida por la Ley al Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado y otras disposiciones legales tributarias;
  - e) Los sueldos, salarios y prestaciones laborales que no sean acreditados con copia de la planilla presentada al IGSS;
  - f) Los respaldos con factura emitida en el exterior en la importación de bienes, que no sean soportados con declaraciones aduaneras de importación y su recibo de pago;
  - m) Mejoras permanentes realizadas a los bienes de activo fijo que prolonguen la vida útil de dichos bienes y cuando incrementen su capacidad de producción;
  - q) Monto de las depreciaciones de bienes inmuebles cuyo valor base excede del que consta en matrícula fiscal;
  - s) Cuando el contribuyente tenga pérdidas fiscales durante 2 períodos consecutivos o margen bruto inferior al 4% del total de ingresos gravados, deberá presentar informe, declaración jurada, estados financieros auditados y medios de prueba documentales antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual de Impuesto Sobre la Renta.

### 2.3.3 Artículo 4.

Se reforma el artículo 44, el cual queda así: **“Tipo impositivo y régimen para personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes o patrimonios afectos.** Las personas individuales o jurídicas constituidas al amparo del

Código de Comercio, domiciliadas en Guatemala, así como los otros entes o patrimonios afectos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de esta Ley, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, deberán pagar el impuesto aplicando a su renta imponible, a que se refiere el artículo 37 "B", un tipo impositivo del cinco por ciento (5%).”

“Dicho impuesto se pagará mediante el régimen de retención definitiva y a falta de ésta directamente a la Administración Tributaria, de conformidad con las normas que se detallan en los siguientes párrafos.”

“Los contribuyentes inscritos en este régimen de pago del Impuesto Sobre la Renta, que deseen efectuar todos los pagos directamente a la Administración Tributaria, deberán solicitar ante la Superintendencia de Administración Tributaria la autorización respectiva, la que deberá ser resuelta en un plazo no mayor a quince días. La Superintendencia de Administración Tributaria no autorizará aquellos casos de contribuyentes que no cuenten con solvencia fiscal.”

Las personas, entes o patrimonios a que se refiere este régimen deberán indicar en las facturas que emitan que están sujetos a retención del cinco por ciento (5%), o cuando estén autorizados por la Administración Tributaria a efectuar todos los pagos directamente, deberán hacerlo constar en la factura, identificando la autorización respectiva.”

“Las personas que tengan obligación de llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio de Guatemala y sus reformas, Decreto Número 2-70 del Congreso de la República, u otras leyes, y que paguen o acrediten en cuenta, rentas a personas individuales o jurídicas domiciliadas en Guatemala sujetas al régimen de retención definitiva, así como los otros entes o patrimonios afectos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de esta Ley, que desarrollan actividades mercantiles con inclusión de las agropecuarias, retendrán sobre el valor de los pagos el cinco por ciento (5%), en concepto de Impuesto Sobre la Renta, emitiendo la constancia de retención respectiva.”

“Las retenciones practicadas por las personas individuales o jurídicas a que se refiere este artículo, deberán enterarse a las cajas fiscales conforme lo establece el artículo 63 de esta Ley.”

Si el contribuyente vende bienes, presta servicios o realiza su actividad mercantil con personas individuales que no lleven contabilidad, o si no se le hubiere retenido el impuesto, deberá aplicar el tipo impositivo del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención, y pagar por medio de declaración jurada el impuesto directamente a la Administración Tributaria, en forma mensual, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquel en que emitió la factura respectiva, utilizando los formularios que proporcionará la Administración Tributaria al costo de su impresión o por los medios que ésta determine.”

“Los contribuyentes que deseen cambiar al régimen regulado en el artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán presentar un aviso a la Administración Tributaria, durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período en que desean inscribirse, o al inscribirse como entidad nueva ante la Administración Tributaria.”

✓ Antes de la reforma:

Quedaba a discreción del contribuyente realizar el pago directo o bien mediante retención (siempre debiéndose especificar en la factura).

✓ Con la reforma:

La forma de pago será únicamente por medio de retenciones definitivas del 5% del Impuesto Sobre la Renta y la opción de pago directo se limita a quienes están autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria.

#### 2.4 Reformas al Decreto No. 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, del Congreso de la República de Guatemala

El Decreto número 27-92, que contiene la Ley del Impuesto Al Valor Agregado -IVA-, con vigencia desde mayo de 1992, emitido por el Congreso de la República, ha sido objeto de múltiples modificaciones, por medio de los siguientes decretos:

El 19 de abril de 1994, entra en vigencia el Decreto No. 29-94, del Congreso de la República; en el cual otorga una exención especial para las Cooperativas con tarifa cero.

Decreto número 60-94, del Congreso de la República, emitido el 15 de diciembre de 1994, publicado en el diario de Centroamérica el 23 de diciembre de 1994,

El 1 de enero de 1997, entra en vigencia el Decreto No. 142-96, del Congreso de la República; donde se crea el régimen especial de devolución de crédito fiscal de exportadores; el Impuesto al Valor Agregado debe incluirse en el precio de venta de los bienes o servicios.

Decreto número 39-99, del Congreso de la República, emitido el 26 de octubre de 1999, publicado en el diario de Centroamérica el 15 de diciembre de 1999.

Decreto número 44-2000, del Congreso de la República, “Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria”, emitido el 28 de junio de 2000, publicado en el Diario Oficial el 29 de junio de 2000 con vigencia el uno de julio de 2000.

Decreto número 80-2000, del Congreso de la República, “Reformas a la Ley del Impuesto Al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la Republica y sus Reformas” emitido el 21 de noviembre de 2000, publicado el 7 de diciembre de 2000, entró en vigencia el primero de enero del año dos mil uno.

El 1 de agosto de 2001, entra en vigencia el Decreto No. 32-2001, del Congreso de la República; se incrementa la tarifa del 10% al 12% y se determina una nueva distribución de la tarifa del Impuesto al Valor Agregado.

El 8 de noviembre de 2001, entra en vigencia el Decreto No. 48-2001; se incrementa el monto del 1.5% que se destina para el funcionamiento de las municipalidades.

El 1 de enero de 2002; entra en vigencia el Decreto No. 62-2001; con el cual se elimina el uso de tiquetes.

El 1 de noviembre de 2002; entra en vigencia el Decreto No 66-2002; cambia el destino de los Consejos Regionales de Desarrollo a los Consejos Departamentales de Desarrollo.

El 25 de diciembre de 2002, se emite el Decreto No. 88-2002; exonera al pago del impuesto a los activos de Bancos o Sociedades Financieras fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos.

El 5 de mayo de 2003, cobra vigencia el Decreto No. 16-2003, emitido por el Congreso de la República el 8 de abril de 2003; Exonera del pago del Impuesto del Valor Agregado la compra y venta de medicamentos genéricos.

El 1 de agosto de 2006; entra en vigencia el Decreto No. 20-2006, emitido por el Congreso de la República el 1 de junio de 2006; publicado en el diario de Centroamérica el 28 de junio de 2006; que contiene las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, llamado también Ley Antievasión.

Para concluir finalmente con el Decreto número 4-2012, “Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando” emitido por el Congreso de la República el 26 de enero de 2012, que modificó los siguientes artículos:

#### 2.4.1 Artículo 6.

Se reforma el artículo 9, el cual queda así: “**Régimen de las exenciones específicas**, Las personas enumeradas en el artículo 8 anterior están exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta Ley y deberán recibir de quien les venda o les preste un servicio, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la Administración Tributaria.

Respecto a las importaciones que realicen estas personas, deberán solicitar previamente y cada vez, a la Administración Tributaria, resuelva si procede la exención. En los casos de los numerales 5 y 6 del artículo 8 de esta Ley, se requerirá opinión previa y favorable del Ministerio de Relaciones Exteriores. Una vez emitida la resolución que autorice cada

exención y la franquicia respectiva, la Administración Tributaria no aplicará el impuesto y por lo tanto, las personas exentas no deberán emitir constancia de exención por la importación autorizada.

Para el control de las exenciones, la Administración Tributaria autorizará y notificará el uso de un documento que identifique a los beneficiarios de las exenciones establecidas en este artículo. Dicho documento tiene como objeto que éstos puedan identificarse ante terceros como titulares del derecho de exención. La Administración Tributaria establecerá las características de la identificación, así como los procedimientos, medios y formas para su elaboración, entrega, utilización y vencimiento de la misma."

✓ Antes de la reforma:

No existía base legal que regulara este procedimiento.

✓ Con la reforma:

Para controlar las exenciones la SAT autorizará y notificará el uso del documento electrónico que identifique a los beneficiarios de las exenciones establecidas.

#### 2.4.2 Artículo 7.

Se adiciona el artículo 14 "A", el cual queda así: "**Base del crédito fiscal.** Para efectos tributarios, la base de cálculo del débito fiscal es el precio de venta del bien o prestación de servicios, ya incluidos los descuentos concedidos.

En el caso que un contribuyente, en un plazo de 3 meses, reporte en su facturación precios de ventas promedios menores al costo de adquisición o producción de bienes, la Administración Tributaria podrá determinar la base de cálculo del débito fiscal, tomando en consideración el precio de venta del mismo producto en otras operaciones del mismo contribuyente u otros contribuyentes dentro del mismo plazo, salvo que el contribuyente justifique y demuestre las razones por las cuales se produjo esa situación y presente información bancaria y financiera que acredite sus ingresos reales."

✓ Antes de la reforma:

No constaba base legal que normara este procedimiento.

✓ Con la reforma:

El contribuyente que durante tres (3) meses reporte precios de venta promedios menores al costo de adquisición o producción de bienes, queda sujeto a determinación de oficio por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, que tomará consideración el precio de venta del mismo producto en otras operaciones del mismo contribuyente u otros dentro del mismo plazo, salvo que presente información bancaria y financiera que acredite ingresos reales.

#### 2.4.3 Artículo 8.

Se reforma el artículo 18, el cual queda así: “**Documentación del crédito fiscal**, Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

- a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que auto-impriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, conforme se establece en la ley, asimismo aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el artículo 57 de esta Ley, facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando las mismas hubieren sido emitidas a través de un Generador de Facturas Electrónicas -GFACE- que esté debidamente autorizado por la Administración Tributaria;
- b) Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contengan su Número de Identificación Tributaria;
- c) Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario;
- d) Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 de esta Ley; y,

- e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.

Para tener derecho al reconocimiento del crédito fiscal, el contribuyente debe cumplir además con los requisitos indicados en los artículos 16, 17 y 20 de esta Ley.

Para el caso de las notas de débito o de crédito, según corresponda, emitidas de forma electrónica a través de un Generador de Facturas Electrónicas -GFACE- autorizado por la SAT, deberán emitirse y entregarse, la original al adquirente de bienes o servicios y la copia electrónica respectiva quedará en poder del emisor."

✓ Antes de la reforma:

a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que auto-impriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, siempre y cuando el mismo ya hubiere sido implementado por la Administración Tributaria, conforme se establece en la ley, asimismo como aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el artículo 57 de esta ley. Para tener derecho al reconocimiento del crédito fiscal, el contribuyente debe cumplir con todos los requisitos indicados en este artículo, los artículos 17 y 18 del presente decreto y tener operado su libro de compras y registros contables, dentro del plazo que indica el artículo 20 de esta ley.

✓ Con la reforma:

Se adiciona al inciso a) que se encuentre respaldado por facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando hubieran sido emitidas a través de un Generador de Facturas Electrónicas autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria. Para tener derecho al reconocimiento del crédito fiscal, el contribuyente debe cumplir con todos los requisitos indicados en este artículo, los artículos 16, 17 y 20 de esta ley.

#### 2.4.4. Artículo 9.

Se reforma el artículo 29, el cual queda así: "**Documentos obligatorios.** Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir con caracteres legibles y

permanentes, o por medio electrónico, para entregar al adquiriente, y, a su vez, es obligación del adquiriente exigir y retirar los siguientes documentos:

- a) Facturas por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas;
- b) Facturas de pequeño contribuyente, para el caso de los contribuyentes afiliados al Régimen de Pequeño Contribuyente establecido en esta Ley;
- c) Notas de débito, para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas;
- d) Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas;
- e) Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias derivadas de la presente Ley.

La Administración Tributaria está facultada para autorizar, a solicitud del contribuyente, el uso de facturas emitidas en cintas, por máquinas registradoras, en forma electrónica u otros medios, conforme lo que establece esta Ley, siempre que por la naturaleza de las actividades que realice se justifique plenamente. El reglamento desarrollará los requisitos y condiciones."

✓ Antes de la reforma:

- a) Factura en las ventas que realicen y por los servicios que presten, incluso respecto de las operaciones exentas.

✓ Después de la reforma:

- a) Facturas por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas;
- b) facturas de pequeño contribuyente.

#### 2.4.5 Artículo 10.

Se reforma el artículo 32, el cual queda así: “**Impuesto en los documentos.** En las facturas, notas de débito, notas de crédito y facturas especiales, el impuesto siempre debe estar incluido en el precio, excepto en los casos de exenciones objetivas de venta de bienes y prestación de servicios que por disposición de la ley no se deba cargar el Impuesto al Valor Agregado.”

✓ Antes de la reforma:

En las facturas, notas de débito, notas de crédito y facturas especiales, el impuesto siempre debe estar incluido en el precio.

✓ Con la reforma:

En las facturas, notas de débito, notas de crédito y facturas especiales, el impuesto siempre debe estar incluido en el precio, excepto en los casos de exenciones objetivas de venta de bienes y prestación de servicios que por disposición de la ley no se deba cargar el Impuesto al Valor Agregado.

#### 2.4.6 Artículo 12.

Se reforma el artículo 45, el cual queda así: “**Régimen de Pequeño Contribuyente,** Las personas individuales o jurídicas cuyo monto de venta de bienes o prestación de servicios no exceda de ciento cincuenta mil Quetzales (Q150,000.00) en un año calendario, podrán solicitar su inscripción al Régimen de Pequeño Contribuyente.”

✓ Con la reforma:

Se pueden afiliar a éste régimen las personas jurídicas, anteriormente solo podían afiliarse las personas individuales.

#### 2.4.7 Artículo 13.

Se reforma el artículo 46, el cual queda así: **“Inscripción al Régimen de Pequeño Contribuyente.** El contribuyente inscrito en el Régimen General, cuyos ingresos no superen la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q 150,000.00), durante un año calendario, podrán solicitar su inscripción al Régimen de Pequeño Contribuyente. La Administración Tributaria lo inscribirá, dándole aviso de sus nuevas obligaciones por los medios que estime convenientes y el período mensual a partir del cual inicia en este régimen.”

✓ Antes de la reforma:

Indicaba que los pequeños contribuyentes los ingresos no deberían de superar la cantidad de sesenta mil quetzales (Q 60,000.00)

#### 2.4.8 Artículo 15.

Se reforma el artículo 47, el cual queda así: **“Tarifa del Impuesto del Régimen de Pequeño Contribuyente.** La tarifa aplicable en el Régimen de Pequeño Contribuyente será de cinco por ciento (5%) sobre los ingresos brutos totales por ventas o prestación de servicios que obtenga el contribuyente inscrito en este régimen, en cada mes calendario.”

✓ Antes de la reforma:

“Los contribuyentes que sean personas individuales, cuyo monto de ventas anuales o de servicios prestados, no exceda de sesenta mil quetzales (Q 60.000.00), podrán acogerse al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes.” El pago era sobre ingresos netos.

✓ Con la reforma:

El pago es cada mes calendario, sobre los ingresos brutos.

#### 2.4.9 Artículo 16.

Se reforma el artículo 48, el cual queda así: **“Pago del impuesto.** Las personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, que sean agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y los que lleven contabilidad completa y designe la Administración Tributaria, actuarán como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado para pequeños contribuyentes, cuando acrediten en cuenta o de cualquier manera pongan a disposición

ingresos a los contribuyentes calificados en este Régimen. La retención tendrá el carácter de pago definitivo del impuesto, y se calculará aplicando al total de los ingresos consignados en la factura de pequeño contribuyente, la tarifa establecida en el artículo anterior, debiendo entregar la constancia de retención respectiva. El monto retenido deberá enterarlo a la Administración Tributaria por medio de declaración jurada dentro del plazo de quince días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento.

De no efectuarse la retención relacionada en el párrafo anterior, el contribuyente inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente debe pagar el impuesto dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período mensual, a través de declaración jurada simplificada, por los medios y formas que facilite la Administración Tributaria. Dicha declaración debe presentarla independientemente que realice o no actividades afectas o que le hubiesen retenido la totalidad del impuesto en la fuente, durante el período correspondiente."

✓ Antes de la reforma:

"Para acogerse a este régimen el contribuyente deberá presentar una solicitud de inscripción, en formulario que proporcionará la Dirección al costo de su impresión.

En dicha solicitud consignará el monto anual estimado de sus ventas. Una vez inscrito, la Dirección le entregará una tarjeta que lo identifique como pequeño contribuyente."

✓ Con la reforma:

Determina que las personas individuales o jurídicas (agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado) deberán retener mensualmente el 5%, debiendo enterarlo a la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de declaración jurada dentro del plazo de 15 días del mes inmediato siguiente a aquel que se efectuó el pago. Si no se efectúa la retención, el contribuyente deberá realizar el pago dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período a través de declaración jurada simplificada. La declaración deberá presentarse independientemente haya o no retenido el impuesto. Antes no era necesario presentar formulario si no había movimiento

#### 2.4.10 Artículo 17.

Se reforma el artículo 49, el cual queda así: **“Obligaciones del Régimen de Pequeño Contribuyente.** El contribuyente inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente, para efectos tributarios, únicamente debe llevar el libro de compras y ventas habilitado por la Administración Tributaria, en el que debe registrar sus ventas y servicios prestados, los cuales puede consolidar diariamente en un sólo renglón y podrá llevarlo en forma física o electrónica.

Están obligados a emitir siempre facturas de pequeño contribuyente en todas sus ventas o prestación de servicios mayores de cincuenta Quetzales (Q50.00), cuando se trate de ventas o prestación de servicios menores de cincuenta Quetzales (Q50.00), podrá consolidar el monto de las mismas en una sola, que debe emitir al final del día, debiendo conservar el original y copia en su poder.

En la adquisición de bienes y servicios, están obligados a exigir las facturas correspondientes, las cuales deben conservar por el plazo de prescripción. En caso que no exijan o conserven estas facturas, serán sancionados de conformidad con el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

El valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios, constituyendo dicho valor costo para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Las características de estas facturas se desarrollarán en el reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes inscritos en este régimen, quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo."

✓ Antes de la reforma:

Los contribuyentes que opten por este régimen deberán llevar un libro previamente habilitado por la Dirección, para registrar sus compras y sus ventas, cuyas características fijará el reglamento. Adicionalmente están obligados a emitir facturas para todas sus ventas mayores

de veinticinco quetzales (Q 25.00). Dichos documentos deberán cumplir con las normas del Capítulo II del Título III de esta ley.

Durante el mes de febrero de cada año deberán presentar una declaración anual, en formulario que proporcionará la Dirección al costo de su impresión, en la cual se detallarán los débitos y créditos fiscales del año calendario inmediato anterior.

Los pequeños contribuyentes podrán consolidar sus ventas diarias en un solo renglón en su libro de compras y venta, usando un renglón para cada tipo de documento.

✓ Con la reforma:

Obligación de emitir facturas para todas las ventas o prestación de servicios mayores de cincuenta quetzales (Q 50.00). Cuando se trate de ventas o prestación de servicios menores de cincuenta quetzales (Q 50.00), podrá consolidar el monto de las mismas en una sola, debiendo conservar el original y copia en su poder. En la adquisición de bienes o servicios están obligados a exigir facturas, debiéndolas conservar por el plazo de prescripción, de lo contrario serán sancionados de conformidad con el Código Tributario. No genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución y quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta u otro tributo acreditable.

#### 2.4.11 Artículo 18.

Se reforma el artículo 50, el cual queda así: “**Permanencia en el Régimen de Pequeño Contribuyente.** El contribuyente puede permanecer en este régimen siempre que sus ingresos no superen la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q150,000.00) durante el año calendario anterior; al superar dicha suma deberá solicitar su inscripción al Régimen General, de lo contrario la Administración Tributaria lo podrá inscribir de oficio en el Régimen Normal o General, dándole aviso de las nuevas obligaciones por los medios que estime convenientes y el período mensual a partir del cual inicia en el nuevo Régimen Normal o General.

Debe entenderse como Régimen Normal o General del Impuesto al Valor Agregado, el régimen mensual en el que el contribuyente determina su obligación tributaria y paga el

impuesto, tomando en cuenta la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados en cada período impositivo."

✓ Antes de la reforma:

Los pequeños contribuyentes a que se refiere el artículo 47 de esta ley, que se acojan al régimen especial, no tendrán la obligación de presentar mensualmente la declaración a que se refiere el artículo 40. El impuesto resultante por la diferencia entre los débitos y créditos de cada período mensual, deberán pagarlo por trimestre calendario vencido y en efectivo, en los bancos del sistema o instituciones habilitadas para el efecto, dentro del plazo establecido en el artículo 46 de esta ley.

Si se produjeran remanentes de crédito fiscal, éstos podrán trasladarse al período siguiente, hasta agotarlo, pero, en ningún caso, podrá solicitarse su devolución a la Dirección.

Los pequeños contribuyentes, excepto los que prestan servicios profesionales, en sustitución del régimen especial de pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior, podrán optar por pagar una cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por ventas o prestación de servicios.

Cada pago trimestral lo efectuarán en las cajas fiscales o en los bancos del sistema habilitados para el efecto, utilizando el formulario de pago DRI-1 o el formulario que la Dirección proporcione para el efecto, dentro de los primeros diez (10) días hábiles de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año.

Para acogerse al régimen de pago trimestral, los contribuyentes deberán solicitar previamente autorización a la Dirección. Una vez otorgada ésta, solamente podrán variar por cambio al régimen general de declaración mensual del impuesto, para lo cual no requerirán autorización expresa de la Dirección.

Los pequeños contribuyentes que obtengan autorización para pagar la cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por venta o prestación de servicios, quedan relevados de presentar: La declaración anual a que se refiere el artículo 49

de esta ley y las declaraciones juradas de pagos trimestrales y de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta.

En todos los casos, los pequeños contribuyentes para el registro de sus operaciones de ventas quedan obligados a extender la factura y para el registro de sus operaciones de compras, deberán exigir la factura por la adquisición de bienes o servicios.”

Este artículo regulaba el régimen especial del pago del impuesto. Determinaba dos regímenes de pequeño contribuyente: el primero, pago mensual, se podía compensar créditos con débitos, tenía que pagar Impuesto Sobre la Renta y el segundo, pago trimestral, no se podía compensar créditos con débitos y estaba relevado al pago de Impuesto Sobre la Renta.

✓ Con la reforma:

El contribuyente permanecerá en este régimen siempre que sus ingresos anuales no superen los ciento cincuenta mil quetzales (Q 150,000.00).

2.4.12 Artículo 20.

Se adiciona el artículo 57 "A", con el texto siguiente: **“Obligación de los Registros Públicos.** Los Registros Públicos están obligados a exigir la presentación del documento en que conste el pago del impuesto establecido en esta Ley, cuando corresponda, y el Registro General de la Propiedad, además de la obligación anterior, debe exigir la presentación del recibo de pago que corresponda al último trimestre vencido del Impuesto Único Sobre Inmuebles, requisito sin el cual no se efectuarán las inscripciones, anotaciones u operaciones en los mismos, en tanto no se subsane.”

✓ Antes de la reforma,

No existía base legal que regulara este procedimiento.

2.4.12 Artículo 21.

Se adiciona el artículo 57 "B", con el texto siguiente: **“Declaración por el vendedor de vehículos.** Las personas individuales, jurídicas y entes que hayan transferido la propiedad de vehículos, podrán dar aviso cuando transcurran treinta (30) días, sin que el comprador

haya solicitado al Registro Fiscal de Vehículos la inscripción de la transferencia de dominio. Este aviso debe presentarse como declaración jurada en la cual manifiesta que ha transferido el dominio del vehículo y que en consecuencia, solicita que la Administración Tributaria realice la anotación correspondiente en el Registro Fiscal de Vehículos, con los datos del comprador.

La Administración Tributaria atenderá la gestión del vendedor, cuando en sus registros conste que es el propietario. La Administración Tributaria está facultada para requerir y corroborar la autenticidad de los documentos que se presentan."

✓ Antes de la reforma,  
No constaba base legal que normara este procedimiento.

#### 2.4.14 Artículo 22.

e adiciona el artículo 57 "C", con el texto siguiente: "**Obligación de pago del comprador del vehículo.** Una vez se efectúe la anotación derivada del aviso de transferencia de propiedad del vehículo, la Administración Tributaria requerirá administrativamente al comprador el pago del impuesto adeudado, el que debe efectuarse dentro del plazo de cinco (5) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento o demostrar que ya lo efectuó.

De no obtenerse el pago correspondiente, se emitirá la resolución correspondiente y la certificación de la misma constituirá título ejecutivo, para hacer efectivo el cobro por la vía Económico Coactiva."

✓ Antes de la reforma,  
No existía base legal que regulara este procedimiento.

#### 2.4.15 Artículo 23.

Se adiciona el artículo 57 "D", con el texto siguiente: "**Obligación de presentación electrónica del detalle de las compras y ventas.** Los contribuyentes que sean calificados por la Administración Tributaria como especiales, deberán presentar en forma electrónica, cada seis meses, como máximo, informe detallado de las compras y ventas efectuadas en

dicho período semestral, en forma cronológica. Dicho informe deberá contener, como mínimo, los siguientes requisitos:

- a) El Número de Identificación Tributaria del comprador o vendedor;
- b) El nombre del comprador o vendedor;
- c) El monto de la compra o venta consignado en las facturas; y,
- d) Fecha de las compras o ventas consignadas en las facturas.”

✓ Antes de la reforma:

No constaba base legal que normara este procedimiento.

2.5 Resultado de las reformas contenidas en el Decreto número 4-2012, “Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando”, Libro II, Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, del Congreso de la República.

- Para optar al régimen de pequeño contribuyente las personas pueden ser Individuales o Jurídicas, antes de la reforma solo se podían inscribir en este régimen las personas individuales.
- Para inscribirse en “El Régimen de Pequeño Contribuyente” El monto de ventas por bienes o servicios no debe superar los Q150,000.00 en un año calendario. Antes de las reforma, el monto máximo era de Q 60,000.00.
- Obligación de llevar actualizado el libro de compras y ventas debidamente habilitado por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Es obligatorio registrar las ventas y servicios prestados, pueden registrarse en forma física o electrónica.
- Obligación de emitir y entregar factura en todas las ventas de bienes o servicios mayores a cincuenta quetzales (Q50.00). Antes de la reforma, obligación de emitir factura en las ventas realizadas y prestación de servicios mayores de Veinticinco quetzales (Q 25.00).
- Obligación de exigir factura por la adquisición de bienes y servicios, que deben conservarse por cuatro años. En el caso de que no se exija o conserve la factura, el contribuyente será sancionado conforme el Código Tributario, antes de

la reforma, no existía obligación de exigir y conservar factura por la adquisición de bienes y servicios.

- La tarifa del impuesto a pagares del 5%, sobre los ingresos brutos totales por ventas o servicios, en cada mes calendario. Antes de la reforma el “Régimen Simplificado Pequeño Contribuyente” tenía dos opciones:
  1. Régimen Cuota Fija que se determinaba sobre los ingresos de ventas o servicios prestados “netos”, es decir los ingresos brutos se le restaba el Impuesto al Valor Agregado y este monto se multiplicaba por el 5%, el valor resultante era el pago definitivo.
  2. El régimen simplificado de declaración anual, se pagaba una tarifa de débitos menos créditos, este cálculo se determinaba entre la diferencia del impuesto cobrado menos el impuesto pagado, en otras palabras, el Impuesto al Valor Agregado que ingresó generado por ventas o prestación de servicios, se le restaba el Impuesto al Valor Agregado generado por la compra de insumos o servicios contratados, además se podían incluir como parte de las declaraciones, las constancias de exención de Impuesto al Valor Agregado recibidas.
- El pago del Impuesto al Valor Agregado, del régimen cuota fija y régimen simplificado, se realizaba dentro de los primeros diez (10) días hábiles de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año, ahora con la reforma se paga mensualmente.
- Obligación de presentar declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado independientemente de que realice o no actividades afectas al impuesto. De no hacerlo genera omisos. Anteriormente, si el contribuyente no generaba movimiento comercial, no tenía la obligación de presentar la declaración.
- Como beneficio para el pequeño contribuyente, éste queda relevado del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta, -ISR-, ni al pago de Impuesto de Solidaridad -ISO-.
- El monto de una factura emitida por un pequeño contribuyente es un costo para efectos del Impuesto Sobre la Renta y en ningún momento genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios.

- Deben colocar la leyenda “Factura de pequeño contribuyente, no genera derecho a crédito fiscal”.

## 2.6 Desventaja fiscal del pequeño contribuyente

Cuando el pequeño contribuyente emite una factura por venta de bienes o prestación de servicios, no genera derecho a crédito fiscal al comprador, por el Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

En este sentido el empresario como consumidor de bienes o servicios, también estará en desventaja fiscal, porque el 100% del monto de la factura del pequeño contribuyente, ya sea por adquisición de bienes o prestación de servicios, tiene que aplicarlo al costo o gasto.

Además, también existe desventaja porque los comerciantes no quieren absorber el pago de impuestos aunque los puedan registrar como gasto o costo, porque incrementa el precio de su producto esto afecta su competitividad en precios y crea la posibilidad de perder clientes, en tal virtud la situación económica se pone cuesta arriba para los pequeños contribuyentes, tienen que presentar declaraciones mensuales, desembolso que anteriormente era trimestral.

## 2.7 Ventaja fiscal del pequeño contribuyente

El beneficio es real, para el que esté inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente, es la simplicidad para llevar sus registros contables y cálculo de impuestos, únicamente deberá multiplicar sus ingresos brutos mensuales por el 5% y ese es el monto a pagar del Impuesto al Valor Agregado, ya no tiene que preocuparse de presentar declaración anual, queda relevado del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta y tampoco está afecto al Impuesto de Solidaridad.

Se observa que las leyes tributarias en materia del Impuesto al Valor Agregado, han sufrido varias modificaciones, que ha provocado que exista inconsistencia en la ley, confusión y desconocimiento por parte de los contribuyentes; situación que provoca apatía y evasión en el pago del impuesto.

- 2.8. Reformas a las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto número 20-2006, emitido por el Congreso de la República de Guatemala

Vigente desde el uno de agosto de 2006, modificado por el decreto número 4-2012, “Disposiciones Para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando”, que reformó los siguientes artículos

2.8.1 Artículo 24

Se reforma el cuarto párrafo del artículo 2, el cual queda así: **“En el caso de venta de bienes o prestación de servicios.** El vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y la retención que corresponda se realizará en el momento de la solicitud del pago del Comprobante Único de Registro de Egresos, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención prenumerada, autorizada por la Administración Tributaria y en la cual se hará constar el monto del impuesto retenido conforme al porcentaje que corresponda.”

✓ Antes de la Reforma:

La retención que corresponda, se realizaba en el momento de la entrega y emisión de la factura, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención pre numerada.

✓ Con la Reforma:

La retención que corresponda se realizará en el momento de la solicitud del pago del Comprobante Único de Registro de Egresos, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención pre numerada.

2.8.2 Artículo 25

Se reforma el penúltimo párrafo del artículo 12, el cual queda así: “La Administración Tributaria está facultada para verificar el cumplimiento de lo antes dispuesto, y en caso detecte que un agente incurre en uno de los supuestos indicados en los numerales

precedentes o no cumpla con las obligaciones establecidas en el artículo 7 del presente Decreto, procederá a notificarle la suspensión como agente de retención.”

✓ Antes de la Reforma:

Que un agente incurre en uno de los supuestos indicados en los numerales precedentes o no cumpla con los requisitos establecidos en el Artículo 8, del presente Decreto.

✓ Con la Reforma:

Que un agente incurre en uno de los supuestos indicados en los numerales precedentes o no cumpla con las obligaciones establecidas en el artículo 7 del presente Decreto.

### 2.8.3 Artículo 27

Se reforma el artículo 20, el cual queda así: **Efectos tributarios.** Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, a partir de treinta mil Quetzales (Q 30,000.00), deben realizarse por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema, distinto al dinero en efectivo, en el que se individualice a quien venda los bienes o preste los servicios objetos del pago. Dichos pagos también podrán realizarse utilizando tarjeta de crédito, de débito o medios similares, independientemente de la documentación legal que corresponda.

Para efectos de este artículo, se entenderá que existe una sola operación cuando se realicen pagos a un mismo proveedor durante un mes calendario, o bien cuando en una operación igual o superior al monto indicado en el párrafo anterior, el pago se efectúe parcialmente o se fraccione el mismo. En ambos casos deben utilizar los medios indicados en este artículo, de lo contrario el gasto no se considerará deducible y tampoco generará derecho a crédito fiscal.

Las obligaciones tributarias que se generen por la permuta, mutuo de bienes no dinerarios u otra clase de actos o contratos, que se paguen por medio distinto al pago en dinero en efectivo o por cualquier medio que proporcionen los bancos del sistema o por medio de tarjetas de crédito o de débito, deben formalizarse en escritura pública.”

✓ Antes de la reforma:

Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, que sean mayores a cincuenta mil (Q50,000.00), deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario.

✓ Con la reforma:

Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, a partir de treinta mil quetzales (Q 30,000.00), deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario, caso contrario, el gasto no se considerará deducible y tampoco generará derecho a crédito fiscal.

#### 2.8.4 Artículo 28

Se reforma el artículo 21, el cual queda así: “**Obligación de registro y archivo.** Para efectos tributarios, las personas individuales o jurídicas que realizan transacciones comerciales conforme el artículo anterior, por un monto a partir de treinta mil Quetzales (Q.30,000.00), deben conservar en sus archivos contables por el plazo de cuatro años, los estados de cuenta de depósitos monetarios o de ahorro, los estados de cuenta en el caso de tarjetas de crédito, así como cualquier otro documento que compruebe la operación bancaria efectuada que individualice al beneficiario, sin perjuicio de la obligación de resguardar los documentos contables que establezcan otras leyes. Asimismo, las personas individuales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio y otras leyes, deben registrar en la misma tales pagos.”

✓ Antes de la Reforma:

Las personas que realicen transacciones comerciales por un monto mayor a cincuenta mil (Q 50,000.00), deberán conservar en sus archivos contables por el plazo de cuatro años, los estados de cuenta de depósitos monetarios o de ahorro, los estados de cuenta en el caso de tarjetas de crédito, así como cualquier otro documento que compruebe la operación bancaria efectuada

✓ Con la Reforma:

Las personas individuales o jurídicas que realizan transacciones comerciales conforme el artículo anterior, por un monto a partir de treinta mil Quetzales (Q30,000.00), deben conservar en sus archivos contables por el plazo de cuatro años, los estados de cuenta de depósitos monetarios o de ahorro, los estados de cuenta en el caso de tarjetas de crédito, así como cualquier otro documento que compruebe la operación bancaria efectuada.

2.9 Reformas a la Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto número 70-94 del Congreso de la República

2.9.1 Artículo 29

Se reforma el artículo 25, el cual queda así: "**La placa de circulación** es el distintivo de identificación permanente y visible de los vehículos. Las características de las placas de circulación serán establecidas en el reglamento de esta Ley.

La Administración Tributaria únicamente proporcionará placas para uso comercial, de transporte de personas o carga, transporte escolar, uso agrícola, industrial, de construcción, de servicios o de distribuidor, a los vehículos propiedad de contribuyentes que se encuentren inscritos ante la Administración Tributaria como contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y a otros impuestos si corresponde.

En los casos de enajenación de vehículos anteriormente mencionados, la Administración Tributaria debe verificar si el nuevo propietario se encuentra inscrito como contribuyente del Impuesto al Valor Agregado y a otros impuestos si corresponde; en caso contrario, la Administración Tributaria, de oficio, realizará el cambio de tipo y serie del distintivo de identificación de vehículo."

✓ Con la reforma:

El artículo desarrolla un concepto de la placa de circulación, siendo esta la identificación visible de registro único y permanente de los vehículos; debiendo llenar las características establecidas en el Reglamento.

### 2.9.2 Artículo 30

Se reforma el artículo 31, el cual queda así: “Los contribuyentes que no efectúen el pago del impuesto en el plazo establecido en esta Ley, incurrirán automáticamente en la infracción de omisión de pago de tributos, a partir del día siguiente al del vencimiento de la obligación de pago y se sancionará con multa del cien por ciento (100%) del impuesto omitido, además del pago de los intereses respectivos.

Los contribuyentes que realicen el pago del impuesto sin requerimiento de la Administración Tributaria, tendrán derecho a la rebaja de la multa en un 75%.

En cuanto a infracciones a los deberes formales establecidos en esta Ley, se aplicarán las sanciones señaladas en el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

Para la realización de gestiones ante el Registro Fiscal de Vehículos, los contribuyentes deben estar al día en el pago del impuesto que desarrolla esta Ley.”

✓ Antes de la reforma:

Por no dar avisos de actualización de datos o de traspaso se debía pagar una multa de cien quetzales (Q100.00). En ningún caso las multas establecidas por esta ley, podían ser rebajadas, exoneradas o condonadas por la Administración Tributaria.

### 2.10 Reformas al Código Tributario Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala

Contenidas en el Decreto número 4-2012, Disposiciones Para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, del Congreso de la República de Guatemala, que afectan a los empresarios de la construcción y específicamente a la construcción de condominios, a continuación se analizan los temas más importantes de las reformas

### 2.10.1 Artículo 31

Se adiciona el artículo 16 "A", con el texto siguiente: "**Simulación fiscal.** La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o, c) Constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas.

En estos casos, la Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o al responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda."

✓ Antes de la reforma,  
No existía base legal que regulara este procedimiento.

### 2.10.2 Artículo 32

Se adiciona el artículo 30, con el texto siguiente: "**Obligación de proporcionar información.** Toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, aún cuando no tengan personalidad jurídica, están obligados a proporcionar al funcionario de la Administración Tributaria que goce de la delegación para el efecto, la información sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza, con terceros, que sea requerida a efecto de verificar la determinación o generación de tributos, dejando a salvo los datos protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes especiales.

La Administración Tributaria y sus funcionarios recibirán la información bajo reserva de confidencialidad. Cuando se trate de información protegida por virtud del secreto profesional, la Administración Tributaria observará las disposiciones y procedimientos legalmente establecidos.

La Administración Tributaria avisará a los contribuyentes o terceros, por los medios que estime pertinentes, que deben informar de sus actividades afectas generadoras de tributos, exentas o efectuadas con terceros, en forma electrónica, con determinada periodicidad, facilitando para el efecto los medios, formatos, contenidos u otros elementos que contendrán la información que se le solicite.

Las certificaciones, constancias u otras informaciones que requiera la Administración Tributaria a instituciones públicas, serán expedidas dentro de un plazo no mayor a treinta (30) días y sin generar honorarios."

✓ Antes de la reforma,  
No constaba base legal que normara este procedimiento.

#### 2.10.3 Artículo 34

Se reforma el artículo 36, el cual queda así: **"Efecto del pago y medios de garantizarlo.** El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere.

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

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

Los medios de garantía anteriormente descritos, se constituirán a favor de la Administración Tributaria.

En el caso de garantía mediante fianza, para efectos tributarios, la Administración Tributaria en cualquier momento que tenga conocimiento del incumplimiento de la obligación garantizada, puede iniciar el cobro y ejecución de la misma, siempre que lo haga dentro del plazo de prescripción que establece este Código para las obligaciones tributarias, plazo que inicia a contarse a partir de finalizado el período de cobertura de dicho medio de garantía.

Para los efectos de este artículo, la fianza que garantice obligaciones tributarias se rige por las disposiciones establecidas en tratados o convenios internacionales, este Código, las leyes tributarias y supletoriamente en lo dispuesto en el Código de Comercio. De existir controversias, las mismas deben ser solucionadas en la vía sumaria, con excepción de la ejecución de la fianza, la cual se realizará por el procedimiento Económico Coactivo establecido en este Código."

✓ Antes de la reforma:

El pago de los tributos por los contribuyente o responsables, extinguía la obligación. La Administración Tributaria podía exigir que se garantice el pago de la obligación tributaria mediante la constitución de cualquier medio de garantía. Cuando se garantiza con fianza el cumplimiento de adeudos tributarios, otras obligaciones tributarias o derechos arancelarios, se regían por las disposiciones establecidas en las leyes tributarias y aduaneras y supletoriamente, en lo dispuesto en el Código de Comercio. De existir controversias, incluyendo su ejecución, las mismas podían ser solucionadas en la vía sumaria.

#### 2.10.4 Artículo 35

Se reforma el artículo 40, el cual queda así: "**Facilidades de pago.** La Superintendencia de Administración Tributaria podrá otorgar a los contribuyentes facilidades en el pago del impuesto, hasta por un máximo de dieciocho meses, siempre que así lo soliciten, antes del vencimiento del plazo para el pago respectivo y se justifiquen las causas que impidan el cumplimiento normal de la obligación, facilidad que no podrá otorgarse a los casos establecidos en el artículo 91 de este Código.

Se faculta a la Administración Tributaria para conceder las facilidades de pago a las que se refiere este artículo, aun cuando se trate de adeudos tributarios que se cobren por la vía Económico Coactivo. En materia penal únicamente procederá con autorización de juez competente. En estos casos no procederá rebaja alguna.

En todos los casos procede el pago de intereses resarcitorios generados por el impuesto adeudado, los cuales al existir convenio de pago se computarán, conforme el artículo 59 de este Código, hasta la fecha de la suscripción del convenio; además, deberá pagarse la sanción por mora o multa por omisión del impuesto.

El contribuyente que desee efectuar el pago del impuesto, después de vencido el plazo para el pago del mismo, pero antes de haber sido notificado de un requerimiento de información para auditoría, podrá celebrar convenio de pago y tendrá derecho al cincuenta por ciento (50%) de rebaja en los intereses resarcitorios y de un ochenta y cinco por ciento (85%) de la sanción por mora, excepto los casos establecidos en el artículo 91 de este Código, en los cuales aplicará únicamente la rebaja establecida en dicho artículo.

El convenio de pago que se suscriba, en caso de mora en el pago, generará intereses, los que no gozarán de ninguna rebaja.

En el convenio de pago por abonos que se suscriba entre el contribuyente o responsable y la Administración Tributaria, en el cual exista un riesgo, deberán garantizarse el monto de los tributos, multas, costas cuando procedan y demás recargos que se hayan generado, y constituirá título ejecutivo suficiente para el cobro judicial de la deuda pendiente de cancelación. Existe riesgo en aquellos casos en que el contribuyente haya incumplido, durante los cuatro años anteriores, otro convenio de pago suscrito con la Administración Tributaria o cuando exista procedimiento Económico Coactivo en su contra.

Los contribuyentes o responsables a quienes se les autorice las facilidades en el pago de impuestos con un reconocimiento de deuda, dicho documento será título ejecutivo suficiente para el cobro judicial de la deuda pendiente.

En el convenio deberá establecerse que si no se cumple con los importes y las condiciones fijadas en la resolución, quedará sin efecto el convenio y cualquier exoneración o rebaja de multa que se hubiere autorizado."

✓ Antes de la reforma:

La Administración Tributaria podía otorgar facilidades de pago en los impuestos hasta en 12 meses. No se concedía facilidades de pago cuando se trataba de impuestos que se estuvieran cobrando por la vía judicial, salvo convenio celebrado con autorización de juez.

#### 2.10.5 Artículo 36

Se reforma el artículo 47, el cual queda así: “**Prescripción.** El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años.

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

El derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro años, plazo que se inicia a contar desde la fecha en que el contribuyente, conforme a la ley tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal.”

✓ Antes de la reforma:

No especificaba en forma clara el plazo para la solicitud de la devolución del crédito fiscal, que es de cuatro años e inicia cuando se solicitó por primera vez.

#### 2.10.6 Artículo 37

Se reforma el artículo 55, el cual queda así: “**Declaración de incobrabilidad.** La Administración Tributaria podrá, en casos de excepción y por razones de economía procesal, declarar incobrables las obligaciones tributarias, en los casos siguientes:

1. Cuando el monto de la deuda sea hasta de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), siempre que se hubieren realizado diligencias para localizar al deudor, sus bienes o derechos, que puedan ser perseguidos para el pago de la deuda, sin haber obtenido ningún efecto positivo. El monto referido comprende tributos, intereses, multas y recargos, y debe referirse a un mismo caso y a un mismo período impositivo. En la circunstancia de una declaratoria de incobrabilidad

improcedente, se deducirán las responsabilidades conforme lo dispuesto en el artículo 96 de este Código.

2. También podrá declararse la incobrabilidad, aunque exceda de dicho monto:
- a) Cuando existiere proceso de concurso de acreedores o quiebra, por la parte de la obligación tributaria que no pudo cobrarse;
  - b) Cuando las obligaciones consistan en sanciones aplicadas a deudores tributarios que posteriormente fallezcan o cuya muerte presunta se declare;
  - c) Cuando las obligaciones se refieran a deudores tributarios fallecidos o respecto de quienes se hubiere declarado legalmente su ausencia o muerte presunta, así como en los casos que la ubicación o localización del deudor sea imposible, según informes fehacientes de la Administración Tributaria, cuando se produzca la imposibilidad de la localización, la incobrabilidad podrá ser declarada por el Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria a instancia de la Administración Tributaria, con base a dictámenes técnicos; o cuando las obligaciones se refieran a personas jurídicas extinguidas o disueltas totalmente, exceptuando casos de transformación o de fusión. En todos los casos de esta literal, siempre que no se hayan ubicado bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria. Por el saldo del adeudo tributario que no pueda ser cubierto con bienes o derechos ubicados o identificados, procederá la declaración de incobrabilidad;
  - d) Cuando se hubiere producido la prescripción de la obligación tributaria, en cuyo caso la incobrabilidad podrá ser declarada de oficio por el Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria, a instancia de Administración Tributaria, con base a dictámenes técnicos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 96 de este Código."

✓ Antes de la reforma:

Indicaba que procedía la declaración de incobrabilidad cuando el monto de la deuda sea hasta dos mil quetzales 00/100 (Q2,000.00).

### 2.10.7 Artículo 38

Se adiciona el artículo 57 "A", el cual queda así: "**Solvencia fiscal.** La solvencia fiscal es el documento por medio del cual la Administración Tributaria hace constar que a la fecha de su expedición, un contribuyente se encuentra al día en el cumplimiento de sus deberes tributarios formales y ha pagado los adeudos tributarios líquidos y exigibles. Este documento no prejuzga que el contribuyente hubiere determinado su obligación tributaria en forma correcta ni limita que la Administración Tributaria pueda fiscalizar dichos períodos.

La Administración Tributaria determinará los requisitos, características y demás condiciones necesarias para su obtención. El plazo para la emisión de la solvencia es de ocho días hábiles, contados a partir del día siguiente de recibida la solicitud.

En caso no proceda la emisión de la solvencia fiscal, se emitirá una constancia en la que se señalen los deberes formales o adeudos pendientes de cumplimiento.

Los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas y demás entidades estatales que tienen a su cargo la regulación, autorización, control o fiscalización de la prestación de servicios públicos, establecerán la periodicidad con que el contribuyente que preste tales servicios deberá presentar la solvencia fiscal.

La solvencia fiscal será requisito indispensable para desempeñarse como auxiliar de la función pública aduanera y tributaria.

La persona individual o jurídica que se encuentre registrada en la Administración Tributaria como persona exenta de algún impuesto, deberá obtener la solvencia fiscal cada año, para poder mantener actualizado su registro como persona exenta."

✓ Antes de la reforma:

No existía base legal que regulara este procedimiento.

### 2.10.8 Artículo 39

Se reforma el artículo 61, el cual queda así: "**Intereses a favor del contribuyente.** El contribuyente o el responsable que hubiere efectuado pagos indebidos o en exceso por concepto de tributos, multas e intereses, devengará intereses hasta que se efectúe el pago

sobre el total o el saldo que resulte a su favor, según el saldo de la cuenta corriente tributaria integral establecida en el artículo 99 de este Código.

Los intereses se computarán a partir de la fecha en que el contribuyente o responsable presentó la solicitud.

En los casos de una devolución o pago indebido o en exceso, realizado por la Administración Tributaria, el interés se computará desde la fecha de pago hasta que se efectúe el reintegro, compensación o acreditamiento, aplicando la tasa de interés anual conforme el artículo 58 de este Código."

✓ Antes de la reforma:

Los intereses se computaban desde la fecha en que el contribuyente o responsable hizo el pago.

#### 2.10.9 Artículo 41

Se reforma el artículo 85, el cual queda así: **"Infracciones sancionadas con el cierre temporal.** Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes:

1. No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.
2. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.
3. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos.
4. No haber autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas."

✓ Antes de la reforma:

El numeral uno que se eliminó, indicaba: Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los

impuestos a que esté afecto, conforme a la legislación específica de cada impuesto y se adicionó el numeral cuatro

#### 2.10.10 Artículo 42

Se reforma el artículo 86, el cual queda así: **“Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.** El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 de este Código.

Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero cometa la infracción sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que haya cometido la infracción.

**SANCIÓN:** El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplicará, conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado.

Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 de este Código, la Administración Tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de su Intendencia de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda.

El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el juez que lo decretó con la intervención de un representante de la Administración Tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda "CERRADO TEMPORALMENTE POR

INFRACCIÓN TRIBUTARIA", los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del tribunal y la indicación "POR ORDEN JUDICIAL".

Si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista del público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, sin más trámite ni nuevo procedimiento, se duplicará la sanción, sin perjuicio que la Administración Tributaria presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan, ante las autoridades competentes.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dure la sanción. Contra lo resuelto por el juez competente, procederá el recurso de apelación.

El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 61, literal g) del Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República y sus reformas. En caso de reincidencia, se estará a lo dispuesto en el artículo 74 del Código Tributario.

A solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último período mensual. Dicha multa no podrá ser menor a diez mil Quetzales (Q 10,000.00).

En el caso que el contribuyente se encuentre inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, la sanción de cierre temporal se podrá reemplazar por una multa de cinco mil Quetzales (Q5,000.00)."

✓ Antes de la reforma:

El juez podía reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último período mensual declarado, anterior a la imposición de la sanción, en los casos siguientes: 1.

Personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, cuya función sea reconocida por la Constitución Política de la República como de utilidad pública o que desarrollen un servicio público. 2. Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en lugar fijo o bien desarrollen su actividad de forma ambulante. 3. Cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades o profesionales.

#### 2.10.11 Artículo 43

Se reforma el artículo 90, el cual queda así: **“Prohibición de doble pena -Non bis in ídem-**. Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente, sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.”

✓ Antes de la reforma:

No especificaba nada en relación a que la Administración Tributaria pudiera sancionar al infractor dos veces por la comisión de un delito o falta.

#### 2.10.12 Artículo 44

Se reforma el artículo 94, el cual queda así: **“Infracciones a los deberes formales.** Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias.

Son infracciones a los deberes formales, las siguientes:

1. Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización.

SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos Quetzales (Q1,500.00).

2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT- o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.  
SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil Quetzales (Q1,000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.
3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda.  
SANCIÓN: Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción.
4. No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.  
SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q5,000.00), cada vez que se le fiscalice. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso.
5. Llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.  
SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q5,000.00) cada vez que se fiscalice y se establezca la infracción.
6. Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto, cuando corresponda.  
SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q5,000.00) cada vez que se incurra la infracción.
7. No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.

SANCIÓN: Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere. La imposición de la multa no exime la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo.

8. Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica.

SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil Quetzales (Q5,000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica.

SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil Quetzales (Q1,000.00).

Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del Impuesto Sobre la Renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes.

10. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del artículo 112 de este Código.

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q1,000.00) por cada vez que sea citado y no concurriere.

11. Que el comprador no realice el traspaso en el registro legal correspondiente, dentro del plazo que establece la ley específica, de la propiedad de los vehículos que adquiera.

SANCIÓN: Multa equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto que corresponda conforme a la tarifa que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

12. No dar aviso dentro del plazo que establece la ley específica, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el registro correspondiente.

SANCIÓN: Multa de quinientos Quetzales (Q500.00).

13. La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.

SANCIÓN: Una multa de cinco mil Quetzales (Q5,000.00) la primera vez; de diez mil Quetzales (Q10,000.00) la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de diez mil Quetzales (Q10,000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.

14. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la Administración Tributaria.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q5,000.00).

15. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria.

SANCIÓN: Multa de diez mil Quetzales (Q10,000.00).

16. No efectuar el pago de tributos o no proporcionar la información requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable.

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q1,000.00), sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o pago requerido, utilizando estas herramientas, formas, formularios o similares.

17. Emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos que la Administración Tributaria haya autorizado.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q5,000.00), en cada período mensual que se establezca la infracción. En ningún caso la sanción máxima excederá del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

18. El Agente de Retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada que conforme a la ley corresponde.

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q1,000.00) por cada constancia de retención no entregada en tiempo.

19. La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria, salvo el caso de testamentos.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q5,000.00).

El Organismo Ejecutivo, a propuesta de la Administración Tributaria, formulará por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, la actualización del valor de las sanciones y propondrá al Congreso de la República las reformas pertinentes cada cinco años."

- ✓ Con la reforma:

Se modificaron montos en las sanciones a las infracciones a los deberes formales y se agregaron siete nuevas infracciones.

#### 2.10.13 Artículo 45

Se adiciona el artículo 94 "A", con el texto siguiente: **“Reducción de sanciones a infracciones a deberes formales.** Los contribuyentes o responsables que al percatarse de la comisión de una infracción a los deberes formales, de las establecidas en este Código o en las leyes tributarias específicas, que se sancionen pecuniariamente, sin haber sido requerido o fiscalizado, se presente voluntariamente ante la Administración Tributaria aceptando la comisión de la infracción, se rebajará la sanción que corresponda en un ochenta y cinco por ciento (85%), siempre que efectúe el pago de forma inmediata. Esta rebaja no aplicará en el caso que el contribuyente reincida en la comisión de la misma infracción durante el período impositivo que corresponda.”

- ✓ Antes de la reforma:

No existía base legal que regulara este procedimiento.

#### 2.10.14 Artículo 48

Se reforma el artículo 106, el cual queda así: **“Omisión o rectificación de declaraciones.** El contribuyente o responsable que hubiere omitido su declaración o quisiere corregirla, podrá presentarla o rectificarla, siempre que ésta se presente antes de ser notificado de la audiencia. Una vez se haya notificado al contribuyente de la audiencia, no podrá presentar declaración o rectificarla de los períodos e impuestos a los que se refiera la audiencia, y si lo hiciera, no tendrá validez legal.

Cuando como consecuencia de la declaración extemporánea o de la rectificación resulte pago de impuesto, gozará del cincuenta por ciento (50%) de la rebaja de los intereses y de la sanción por mora reducida en un ochenta y cinco por ciento (85%), siempre y cuando efectúe el pago junto con la declaración o rectificación.

Las rectificaciones a cualquiera de las declaraciones que se presenten a la Administración Tributaria, tendrán como consecuencia el inicio del cómputo para los efectos de la prescripción."

✓ Antes de la reforma:

Se limitaba a indicar que las rebajas de multas serian aquellas indicadas en la ley.

✓ Con la Reforma:

Se establece una rebaja del 50% en los intereses y por mora en un 85%.

#### 2.10.15 Artículo 49

Se reforma el artículo 120, el cual queda así: **“Inscripción de contribuyentes y responsables.** Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas.

Para el efecto, deben presentar solicitud a través de formulario en papel, electrónico o por otros medios idóneos que se establezcan, que contendrán como mínimo lo siguiente:

- a) Nombres y apellidos completos de la persona individual;
- b) Denominación o razón social de la persona jurídica, según el caso;
- c) Denominación de los contribuyentes citados en el artículo 22 de este Código;
- d) Nombre comercial, si lo tuviere;
- e) Nombres y apellidos completos del representante legal de la persona jurídica o de los contribuyentes citados en el artículo 22 de este Código y de las personas que, de acuerdo con el documento de constitución o sus reformas, tengan la calidad de administradores, gerentes o mandatarios de dichas personas y, copia del documento que acredita la representación, debidamente inscrito ante los registros correspondientes, cuando proceda;
- f) Domicilio fiscal;

- g) Actividad económica principal;
- h) Fecha de iniciación de actividades afectas;
- i) Inscripción en cada uno de los impuestos a los que se encuentre afecto;
- j) Si se trata de persona jurídica extranjera, deberá precisarse si actúa como agencia, sucursal o cualquier otra forma de actuación.

Cuando los obligados no cumplan con inscribirse, la Administración Tributaria podrá inscribirlos de oficio en los regímenes de los impuestos que por sus características corresponda, sin perjuicio de aplicar las sanciones correspondientes.

La Administración Tributaria asignará al contribuyente un Número de Identificación Tributaria -NIT-, el cual deberá consignarse en toda actuación que se realice ante la misma y en las facturas o cualquier otro documento que emitan de conformidad con las leyes tributarias.”

“Toda modificación de los datos de inscripción, debe comunicarse a la Administración Tributaria, dentro del plazo de treinta (30) días de ocurrida. Asimismo, dentro de igual plazo, contado a partir del vencimiento de presentación de la última declaración que corresponda, se avisará del cese definitivo o temporal de la actividad respectiva, para las anotaciones correspondientes.

La persona individual que deje de ser representante legal de una persona jurídica podrá dar aviso a la Administración Tributaria de dicho extremo, acreditándolo con la certificación emitida por el registro que corresponda.

El cese temporal se dará cuando el contribuyente o responsable, por el plazo que indique, manifieste que no realizará actividades económicas. Se entenderá por cese definitivo cuando el contribuyente o el responsable no continúen con las actividades económicas en la que se haya inscrito.

El Registro Mercantil no autorizará la disolución de sociedades mercantiles que no acrediten encontrarse solventes ante la Administración Tributaria.

Cuando la Administración Tributaria determine que un contribuyente no presenta declaraciones o las presenta sin valor, durante un período de doce meses consecutivos, se

presume que existe cese temporal de actividades y la Administración Tributaria notificará al contribuyente para que en un plazo de cinco días pueda manifestarse al respecto. Si el contribuyente no se pronuncia, la Administración Tributaria podrá efectuar la anotación correspondiente en el Registro Tributario Unificado y lo hará del conocimiento del contribuyente por medio de un aviso al último domicilio fiscal registrado.

Para aquellos contribuyentes que estén omisos en el pago del Impuesto al Valor Agregado o que no sean ubicados en su domicilio fiscal, la Administración Tributaria podrá suspender su afiliación al régimen de dicho impuesto y realizará la anotación especial en los registros tributarios del contribuyente o responsable.

Los contribuyentes o responsables deben actualizar o ratificar sus datos de inscripción anualmente, por los medios que la Administración Tributaria ponga a su disposición. La información que presente el contribuyente o responsable, debe contener, además, la actualización de su actividad o actividades económicas principales, que serán aquellas que en el período de imposición correspondiente hubieren reportado más del cincuenta por ciento (50%) de ingresos al contribuyente."

✓ Antes de la reforma:

No constaba base legal que normara el procedimiento, solamente existía la obligación de inscribirse en el Registro Tributario.

#### 2.10.16 Artículo 54

Se adiciona el artículo 145 "A", con el texto siguiente: "**Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.** La Administración Tributaria, luego de verificar las declaraciones, determinaciones, documentación de soporte y documentos de pago de impuestos, si se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de su obligación tributaria que no constituyan delitos o faltas penales, después de haberse presentado el informe por parte de los auditores que efectuaron la revisión donde se establecen las inconsistencias que correspondan y previo a conceder audiencia, podrá citar al contribuyente o responsable para subsanar las mismas.

En caso de aceptación expresa, total o parcial, por el contribuyente o responsable de las inconsistencias, errores, en cuanto a la determinación de su obligación tributaria, debe pagar el impuesto que resulte, y el pago de los intereses con una rebaja del cuarenta por ciento (40%) y la sanción por mora correspondiente, rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Si sólo se establecen infracciones a los deberes formales, al aplicar el mismo procedimiento descrito en el párrafo anterior y el contribuyente o responsable acepta expresamente las mismas, debe pagar la multa correspondiente rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Para documentar lo anterior, se faccionaré acta administrativa en la que intervendrán funcionarios y empleados de las dependencias de la Administración Tributaria, donde se hará constar la aceptación expresa, total o parcial, del contribuyente o responsable y de los montos que debe pagar.

Si el contribuyente o responsable no paga o no rectifica pagando el impuesto y sanciones determinadas, después de aceptar, el expediente continuará el trámite correspondiente.

El expediente continuará su trámite por las inconsistencias, errores, acciones u omisiones no aceptadas por el contribuyente o responsable."

✓ Antes de la reforma:

No existía base legal que regulara este procedimiento.

2.11 Reformas a la Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos  
Decreto número 37-92 Del Congreso De La República,

2.11.1 Artículo 66

Se reforma el artículo 6, el cual queda así: "**De la tarifa específica del Impuesto de Papel Sellado Especial para Protocolos.** Se establece un Impuesto de Papel Sellado Especial para Protocolos, con una tarifa específica de diez Quetzales (Q10.00) por cada hoja."

✓ Antes de la reforma:

La tarifa específica era de un Quetzal(Q1.00) por cada hoja.

#### 2.11.2 Artículo 67

Se adiciona el numeral 8) al artículo 16, el cual queda así: "En el caso del pago de dividendos o utilidades en efectivo, en especie o acreditamiento en cuentas contables y bancarias, se emitan o no comprobantes del pago, a través de cupones u otro medio que documente la distribución de utilidades, el pago del impuesto deberá efectuarse en el momento en que se reciba el pago en efectivo, en especie o acreditamiento, independientemente de que se emita documento o se realice la operación contable. Quien pague o acredite en cuenta dividendos o utilidades, retendrá sobre el valor del pago o acreditamiento el impuesto establecido en esta Ley, debiendo emitir la constancia de retención respectiva y enterar el impuesto por medio de declaración jurada, en forma mensual, dentro de los primeros quince (15) días del mes siguiente a aquél en que realizó el pago, por los medios que la Administración Tributaria determine."

Cuando en las empresas se realizan pagos de dividendos o utilidades, ya sea con comprobantes del pago u otro medio como cupones u otro en el cual conste la distribución de utilidades realizada, éstas deberán dejar constancia del pago del impuesto en la operación contable cuando corresponda. Y cuando el pago se acredite en cuenta dividendos o utilidades, debe retenerse el impuesto establecido en ley, se debe emitir la constancia de retención respectiva y pagar el impuesto por medio de declaración jurada mensualmente, dentro de los primeros quince días del mes siguiente a aquél en que se operó la retención.

✓ Antes de la reforma:

No existía base legal que regulara este procedimiento.

#### 2.12 Reformas al Código Penal, Decreto número 17-73, del Congreso de la República de Guatemala.

##### 2.12.1 Artículo 70

Se adiciona al artículo 358 "B", los numerales once y doce, los cuales quedan así:

Numeral 11:

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

Numeral 12:

“Quien emita, facilite o proporcione facturas a un tercero para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza, o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando.”

✓ Antes de la reforma:

No constaba base legal que normara estos procedimientos,

✓ Con la Reforma:

Se tipifican como delitos en el Código Penal, Decreto número 17-73, emitido por el Congreso de la República de Guatemala.

## CAPÍTULO III

### DEFENSA EN CASOS DE AJUSTES FISCALES Y MULTAS DETERMINADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

#### 3.1 Generalidades

El Proceso Administrativo ante la Administración Tributaria es impulsado de oficio, según lo establece el artículo 121 del Código Tributario, Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.

Los recursos administrativos que los contribuyentes o sus representantes pueden interponer contra las resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria en materia tributaria, son los que establece el Código Tributario.

Los recursos administrativos que se interpongan contra las resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria en materia no tributaria, son los que determina la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto número 119-96, del Congreso de la República de Guatemala.

Contrario a las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, procede si así lo considera oportuno el contribuyente o responsable, el recurso de revocatoria

En contra del recurso de revocatoria impuesto por la Administración Tributaria, el interesado, contribuyente o responsable tiene derecho al proceso de ocurso.

En oposición al proceso de ocurso, presentado por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas procede el recurso de lo Contencioso Administrativo, el cual se interpondrá ante la sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo integrada con magistrados especializados en materia tributaria preferentemente.

El plazo para interponer el recurso contencioso administrativo será de treinta días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.

El memorial de demanda deberá contener todos los requisitos mínimos establecidos en el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto número 119-96, del Congreso de la República de Guatemala y la sala deberá rechazar de oficio las demandas que no contengan los requisitos establecidos en dicha ley y debe expresar los defectos que haya encontrado.

Las actuaciones dentro del recurso contencioso administrativo se promoverán e impulsarán a petición de parte. No procederá la caducidad de la instancia dentro del trámite del recurso contencioso administrativo en perjuicio de la administración tributaria.

La administración tributaria podrá solicitar ante la sala de lo contencioso administrativo que conozca del recurso, que se dicten las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco, en la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le corresponden, así como en la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo para la percepción de los tributos, intereses y multas y ésta deberá decretarlas para este propósito.

Cuando se hubieren interpuesto contra una misma resolución varios recursos de lo contencioso administrativo, la sala respectiva los acumulará de oficio o a solicitud de parte, a efecto de resolverlos en una misma sentencia.

La sentencia que ponga fin a este recurso determinará si la resolución recurrida se apegó a las normas jurídicas aplicables a las actuaciones de la administración tributaria y hará un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa.

Seguidamente procederá a declarar la confirmación, modificación, revocación o anulación de la resolución recurrida y a imponer el pago de costas a la parte vencida en el proceso, con excepción de aquellos casos en que el tribunal encuentre razones suficientes para eximir las parcial o totalmente.

La administración tributaria está exenta del pago de las costas procesales en virtud que es la entidad que por imperativo legal, debe llevar a cabo la defensa judicial de los intereses del Estado, en materia tributaria.

Para impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria no se exigirá al contribuyente pago previo, ni garantía alguna.

La utilización de las denominaciones “recurso contencioso administrativo” o “proceso contencioso administrativo” para impugnar resoluciones de la administración pública, tienen igual significado.

En todo lo no previsto en el Código Tributario, Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, para resolver el proceso contencioso administrativo se debe aplicar la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República, y supletoriamente se deberá utilizar el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 del Jefe de Estado y la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala.

En materia tributaria, contra lo resuelto el Superintendente y los Intendentes, procede el recurso de revocatoria; contra lo resuelto por el Directorio, procede el recurso de reposición. Ambos recursos se regularán por disposiciones del Código Tributario.

A continuación se detallan los procedimientos que el contribuyente puede utilizar en los casos de ajustes fiscales y multas de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### 3.2 Rectificaciones por concepto y por error de cálculo

En las rectificaciones por concepto y por error de cálculo, el contribuyente o responsable tiene el derecho de rectificar las declaraciones presentadas, siempre y cuando no se realice por razón de ajustes.

Se entiende por error de concepto cuando el mismo deviene de interpretación legal, se trata de asuntos de fondo.

### 3.2.1 Error de cálculo

El artículo 111 del Código Tributario, Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, preceptúa: “Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria hubiere cometido error de cálculo y no de concepto, del que resultare diferencia a favor de la administración tributaria, ésta le requerirá el pago de lo adeudado, corriéndole audiencia por cinco (5) días hábiles. Transcurrido el plazo de audiencia, el pago deberá efectuarse inmediatamente y sin más trámite dentro del plazo improrrogable de cinco (5) días.

Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la administración tributaria lo notificará a quien corresponda y procederá a acreditar en cuenta o a solicitar al Ministerio de Finanzas Públicas que haga efectiva la devolución de tal diferencia, si la resolución respectiva no fuere impugnada.

La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta (30) días.”

### 3.3 Determinación de oficio de la obligación tributaria

Aplica en los casos en que el contribuyente omite la presentación de una declaración o no proporcione la información necesaria para determinar la obligación tributaria.

#### a. Base cierta

Constituye base cierta los datos de libros, registros y documentación contable del contribuyente y la información recabada de terceros. Se admite prueba en contrario y proceden todos los recursos previstos en el Código Tributario.

#### b. Base presunta

Procede cuando el contribuyente se niega a proporcionar información. En tal caso la administración tributaria toma como indicios los promedios de períodos anteriores declarados por el mismo contribuyente e información que obtenga de terceros, relacionados con su actividad. Puede utilizar también promedios o porcentajes de ventas, costos, gastos y utilidades aplicables en la escala o

categoría que corresponda al contribuyente omiso. Se admite prueba en contrario y proceden los recursos previstos en el Código Tributario.

c. En qué casos se puede aplicar

Esta aplicación suele utilizarse básicamente cuando se presentan los siguientes casos:

- ✓ Cuando según registros de la Superintendencia de Administración Tributaria el contribuyente es omiso de alguna declaración jurada de impuestos.
- ✓ Cuando no se atiende un requerimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- ✓ Por denuncias
- ✓ Por suspicacia derivada de información o documentación presentada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

### 3.3.1 Procedimiento

El procedimiento a utilizarse se describe a continuación:

- La Administración Tributaria requiere la presentación de las declaraciones omitidas o de alguna información o documentación.
- Concede plazo de 10 días hábiles para entregar lo solicitado, de conformidad con el artículo 107, del Código tributario, Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.
- Si se presenta dentro del plazo, se evita la determinación de oficio.
- Si no se cumple dentro de dicho plazo, la Administración Tributaria aplica la determinación de oficio sobre base cierta o presunta.
- Concede audiencia 30 días hábiles, conforme el artículo 55 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala.
- Se inicia el proceso de defensa.

### 3.3.1.1. Como evitar determinaciones de oficio

Para evitar las determinaciones de oficio se sugiere actuar de la siguiente forma:

- Presentar las declaraciones e información oportunamente.
- Si se es omiso, cumplir sin requerimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- Mantener la contabilidad actualizada, para que, en caso de que la Superintendencia de Administración Tributaria detecte alguna omisión, se pueda cumplir dentro de los 10 días hábiles, de conformidad con el artículo 107 del Código Tributario, Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.

### 3.3.1.2 Por qué se debe evitar

Es conveniente evitar este procedimiento por los siguientes motivos:

- Porque la Superintendencia de Administración Tributaria, siempre procurará tomar datos que le den ventaja.
- Porque presentar pruebas en contrario, no se resuelve nada.
- Aunque proceden todos los recursos legales, si no se tienen pruebas suficientes y convincentes, difícilmente se logren resultados favorables.

### 3.3.1.3 Defensa

Para el procedimiento de defensa se debe cumplir con los siguientes pasos.

- Presentar la declaración o información omitida dentro de los 10 días hábiles, de conformidad con el artículo 107 del Código Tributario, Decreto número 6-91, del congreso de la República de Guatemala..
- Si no se hizo se debe aprovechar la audiencia del artículo 55 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala.

### 3.4 Notificaciones

El Artículo 53 del Decreto número 4-2012, del Congreso de la Republica, reformó el artículo 133, del Código Tributario, el cual quedó así: “**Forma de hacer las notificaciones.** Para practicar las notificaciones, el notificador o un notario designado por la Administración Tributaria, irá al domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto, a la residencia, oficina, establecimiento comercial de su propiedad o al lugar donde habitualmente se encuentre o concurra quien deba ser notificado y si no lo hallare, hará la notificación por cédula que entregará a sus familiares, empleados domésticos o de otra naturaleza, o a la persona idónea y mayor de edad que se encuentre en cualquiera de los lugares indicados. Si no encontrare persona idónea para recibir la cédula o si habiéndola se negare a recibirla, el notificador la fijará en la puerta, expresando al pie de la cédula la fecha y hora de la actuación; también pondrá razón en el expediente de haber notificado en esa forma, especificando que no encontró persona idónea, o que habiéndola encontrado, ésta se negó a recibir la cédula.

Cuando al notificador le conste personalmente o por informes que le den en el lugar en el que el contribuyente deba ser notificado, que éste ha muerto, se abstendrá de entregar o fijar la cédula y pondrá razón en autos haciendo constar cómo se enteró y quiénes le dieron la información, para que la Administración Tributaria proceda a confirmar la muerte.

También podrán hacerse las notificaciones, entregando la cédula en manos del destinatario donde quiera que se le encuentre. Asimismo, mediante correo certificado y por cualquier otro medio idóneo que permita confirmar la recepción, siempre que se garantice el derecho de defensa del contribuyente.

La Administración Tributaria podrá, para aquellos contribuyentes que así lo soliciten, notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informen los contribuyentes o responsables, lo que se acredita con el aviso o constancia de recepción o entrega que demuestre que la notificación fue recibida o entregada en la dirección electrónica del contribuyente o responsable. Una vez recibido ese aviso o constancia por medios electrónicos, el empleado de la Administración Tributaria a cuyo cargo esté la notificación,

debe imprimirlo en papel y agregarlo al expediente correspondiente, lo que servirá de prueba de que la notificación fue efectuada."

✓ Con la reforma:

La Administración Tributaria podrá notificar, si el contribuyente lo solicita, notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informe el contribuyente, se acreditará con la constancia o aviso de recepción de la notificación. El encargado de la Administración Tributaria deberá imprimir la constancia y adjuntarla al expediente correspondiente.

De conformidad a lo establecido en los artículos 127 y 141 del Código Tributario, el tratamiento de este tema es muy importante y delicado, porque a partir de la fecha de notificación comienzan a correr los plazos para la defensa. Después de ese plazo se pierde todo derecho, salvo casos especiales, entre ellos:

- Nulidad de la notificación, de oficio o a petición de parte.
- Que se deje sin efecto lo actuado por nulidad o enmienda de procedimiento, incluyendo la notificación.
- Cuando se trata de una audiencia no evacuada.

Existen algunas razones por las que se pueden complicar las notificaciones, entre ellas se pueden mencionar las siguientes:

- Por desconocimiento se puede negar a recibir la notificación.
- Por descuido se puede traspapelar la cédula y el plazo se agota.
- Por negligencia se puede dar por buena una notificación anómala o deficiente.
- Por ignorancia se puede dar por notificado en un lugar indebido
- Si no se firmó el documento, se puede pensar que no se dio por notificado.
- Por imprudencia, no se da aviso de los cambios de dirección.
- Por desconocimiento descuido o negligencia no se busca asesoría adecuada y oportuna.
- Por desconocimiento se puede dejar de aprovechar una notificación mal realizada (nula).

Para evitar complicaciones cuando se reciben notificaciones, es recomendable que se actúe de la siguiente forma:

- Instruir al personal para que reciba cualquier notificación y que la entregue de inmediato a la persona que se le indique.
- Si se conoce el tema verifique que la cédula es correcta o buscar asesoría inmediatamente.
- Verificar que los datos de la cédula de notificación son correctos.
- Comprobar si la fecha de notificación es correcta.
- Cerciorarse que los documentos que menciona la cédula efectivamente fueron entregados.
- Si se cree que alguna opinión o dictamen son necesarios para desarrollar su defensa y están mencionados en la providencia o resolución y se lo notificaron, se debe pedir y solicitar nueva notificación.

#### 3.4.1 Caso de nulidad

Las notificaciones que se hacen en forma distinta conforme a lo indicado en los artículos 127 133 y 141 del Código Tributario, Decreto número 6-91, y el artículo 53 del Decreto 4-2012, ambos del Congreso de la República de Guatemala, son nulas. En estos casos se debe evitar denunciar la nulidad, porque se dará por notificado a partir de ese momento.

Son nulas, entre otras, en los siguientes casos

- Cuando se notifica en lugar distinto
- Cuando se notifica a persona no idónea.
- Cuando se haga en forma distinta a lo que legalmente establecido (es personal)
- Cuando hay errores en la cédula de notificación.

#### 3.5 Verificación y audiencias

El Artículo 55 del Decreto número 4-2012, del Congreso de la Republica, reformó el artículo 146, del Código Tributario, el cual quedó así: **“Verificación y audiencias.** La Administración

Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.

Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aun cuando éstas no se generen de la omisión del pago de impuestos.

Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6o.) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

Si sólo se imponen sanciones o sólo se cobran intereses, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el período para este efecto se concederá por diez (10) días hábiles improrrogables, aplicando el mismo procedimiento descrito en el párrafo inmediato anterior.

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

Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, sin impugnarlos por medio del recurso de revocatoria o renuncia a éste, se le aplicará una rebaja de cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta. Si el contribuyente opta por no impugnar por la vía de lo Contencioso Administrativo o desiste de ésta, se le aplicará una rebaja de veinticinco por ciento (25%) de la multa impuesta.

El expediente continuará su trámite en lo referente a los ajustes y las sanciones con los que el contribuyente o responsable esté inconforme. En caso que el contribuyente o responsable se encuentre inconforme con los ajustes formulados, pero esté conforme y acepte pagar las sanciones impuestas, la Administración Tributaria está obligada a recibir el pago de las mismas de inmediato."

Estas dos etapas, verificación y audiencias son utilizadas por el contribuyente como parte de su defensa ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

a. Audiencia

Es la oportunidad que se concede para manifestar conformidad o inconformidad con los ajustes, multas, intereses y recargos planteados por la administración tributaria.

b. Verificación

Es el acto proceso o acción por medio del cual se revisa si el contribuyente o responsable cumple con las leyes tributarias y puede manifestar su conformidad o inconformidad con los ajustes, multas, intereses y recargos notificados, indicando sus razones, fundamentos de derecho y pruebas que considere convenientes para desvanecerlos.

Se puede expresar conformidad con uno o más ajustes y sanciones, sin objetarlos parcialmente.

c. Plazos

Cuando se formulan ajustes, la audiencia se concede por 30 días hábiles improrrogables. Si solo se imponen sanciones, la audiencia es por 10 días hábiles.

### 3.5.1 Importancia de la audiencia y la evacuación en el proceso de defensa

Se considera que es la instancia más importante en el proceso de defensa, por los siguientes motivos:

- a. Se tiene más tiempo (30 días hábiles).
- b. Se puede abrir a prueba el caso (30 días hábiles más).
- c. Si los ajustes son de índole contable y/o financiera, es más fácil darse a entender a nivel de la Superintendencia de Administración Tributaria, porque este procedimiento es entre contadores públicos y auditores, debido a que a nivel de tribunales es por medio de abogados y resulta más difícil.
- d. Se dispone de tiempo suficiente para:
  - Buscar, seleccionar y ordenar pruebas.
  - Efectuar un mejor análisis de cada ajuste.
  - Preparar una mejor sustentación legal.
- e. Si la evacuación de la audiencia no es favorable para el contribuyente o interesado, el recurso de revocatoria se complica y en el proceso contencioso administrativo mucho más, salvo cuando se trata únicamente de interpretación legal.
- f. Si en esta instancia no se gana el caso, la defensa se encarece (honorarios del defensor, más intereses resarcitorios del fisco), más las molestias pertinentes.

Si el contribuyente no evacua la audiencia, la Superintendencia de Administración Tributaria confirma los ajustes y ordena que se exija el pago de la deuda por la vía económico-coactiva. Los ajustes se tienen por consentidos. No obstante es posible recuperar el derecho a la defensa mediante el recurso de revocatoria.

### 3.6 Medios de prueba

En esta instancia se entiende por prueba, todo documento o medio concreto que pueda demostrar la verdad de una afirmación, la existencia o inexistencia de una cosa o la realidad de un hecho que pueda refutar enfáticamente una falsedad o una presunción.

#### 3.6.1 Período de prueba

Los artículos 143 y 146 del Código Tributario establecen el plazo que comprende el período de prueba de la siguiente manera:

El periodo de prueba es de 30 días improrrogables, si se considera necesario se puede solicitar en el mismo memorial de evacuación de audiencia y se debe tener por otorgado sin más trámite.

El plazo se computa así:

- Establecer vencimiento de los 30 días hábiles de la audiencia.
- Contar seis días hábiles adicionales, a partir del día siguiente del vencimiento de la audiencia.
- A partir del sexto día contar los 30 días hábiles del periodo de prueba.

#### 3.6.2 Importancia y utilización del período de prueba

Dentro de la importancia se deben considerar los siguientes aspectos:

- Los 30 días hábiles adicionales son importantes para preparar mejores y mayor número de pruebas, especialmente cuando deben solicitarse al extranjero.
- Entre más y mejores pruebas se aportan, más probable es convencer al funcionario que ha de resolver.
- Da tiempo a una mejor estrategia de defensa.
- Si no se abre a prueba el caso, algunas pruebas se dejarían de presentar.
- Las pruebas que no se presenten en la evacuación o en el período de prueba, no tienen validez si se presentan después.

- Los documentos o evidencias aportados en el período de prueba son de mucha importancia en los recurso de revocatoria, reposición y en el proceso contencioso administrativo.

Con lo que respecta a su utilización tiene que ver con la conveniencia o inconveniencia de abrir a prueba el caso.

Es conveniente hacerlo en los siguientes casos:

- Si el número de documentos o pruebas es considerable.
- Si la dificultad para seleccionarlas y reunir las lo ameritan.
- Si el número adicional de días se considera necesario.
- Si el monto del ajuste o de los ajustes lo amerita.

No es necesario hacerlo en los siguientes casos:

- Cuando el ajuste únicamente es de interpretación legal.
- Cuando no hay pruebas que aportar o son muy pocas.
- Cuando las pruebas o documentos están a difícil disposición.
- Cuando solo es un ajuste o pocos ajustes.

### 3.7 Diligencias para mejor resolver

El artículo 144 del Código Tributario, Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, determina: **“Diligencias para mejor resolver.** La administración tributaria, antes de dictar resolución final, podrá de oficio o a petición de parte, acordar para mejor resolver:

- a) Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
- b) Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubieren hecho.
- c) Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Estas diligencias deben practicarse dentro de un plazo no mayor de 15 días hábiles. Contra la resolución que ordene estas diligencias no cabe recurso alguno.”

### 3.8 Recurso de revocatoria

El Artículo 56 del Decreto número 4-2012, del Congreso de la Republica, reformó el artículo 154, del Código Tributario, el cual quedó así: “**Revocatoria.** Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte.

En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación a que se refiere el último párrafo del artículo 150 de este Código, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme.

Si del escrito que se presente, se desprende la inconformidad o impugnación de la resolución, se tramitará como revocatoria, aunque no se mencione expresamente este vocablo.

El funcionario ante quien se interponga el recurso, se limitará a conceder o denegar el trámite del mismo. Si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria o al Ministerio de Finanzas Públicas, en su caso, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles. Si lo deniega, deberá razonar el rechazo.

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles a partir de que el expediente se encuentre en estado de resolver.

El memorial de interposición del recurso deberá llenar los requisitos establecidos en el artículo 122 de este Código."

✓ Antes de la reforma:

Se hacía referencia al Ministerio de Finanzas Públicas.

✓ Con la reforma:

Hacen referencia al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o al Ministerio de Finanzas Públicas, en su caso,

Lo más importante de este recurso es:

a. Procedencia

Procede contra las resoluciones del superintendente y los intendentes de la Administración Tributaria.

b. Plazo

El recurso de revocatoria debe presentarse dentro del plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente de la notificación.

En materia tributaria, contra lo resuelto por el Directorio, procede el recurso de reposición, de conformidad con el artículo 45 del Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, contra lo resuelto por el Superintendente y los Intendentes, procede el recurso de revocatoria. Ambos recursos se regularán por las disposiciones del Código Tributario.

### 3.9 Ocurso

El Artículo 57 del Decreto número 4-2012, del Congreso de la Republica, reformó el artículo 155, del Código Tributario, el cual quedó así: **"Ocurso**. Cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del

plazo de los tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el trámite del recurso de revocatoria.

Si la Administración no resuelve concediendo o denegando el recurso de revocatoria dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a su interposición, se tendrá por concedido éste y deberán elevarse las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. El funcionario o empleado público responsable del atraso, será sancionado de conformidad con la normativa interna que para el efecto emita la Administración Tributaria."

Antes de la reforma: se hacía referencia al "Ministerio de Finanzas Públicas". Indicaba que el funcionario o empleado público que atrasare el proceso (no elevar las actuaciones) sería sancionado de conformidad con los artículos 74 y 76 de la Ley de Servicio Civil.

Con la Reforma: se hace referencia al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Indica que el funcionario o empleado público que atrasare el proceso, será sancionado de conformidad con la normativa interna que para el efecto la Administración Tributaria emita.

En este recurso se define el siguiente procedimiento:

a. Procedencia

Cuando es rechazado el trámite del recurso de revocatoria el afectado puede acudir al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y solicita se le conceda el trámite de ocurso.

b. Trámite

La Superintendencia de Administración Tributaria debe resolver dentro de los 15 días hábiles siguientes a la interposición del ocurso. Si no lo hace se tiene por concedido el trámite del recurso de revocatoria y deberán elevarse las actuaciones al Directorio para que se resuelvan.

c. Plazo

El ocurso debe interponerse dentro del plazo de 3 días hábiles siguientes a la notificación de la denegatoria.

4 Base legal

El ocurso se sustenta en el artículo 57 del Decreto 4-2012 en el artículo 45 del Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

5 Objeto

Enmendar el error de forma que haya originado el rechazo del trámite del recurso de revocatoria, para recuperar el derecho a tal trámite.

3.10 Trámite y resolución.

El Artículo 58 del Decreto número 4-2012, del Congreso de la Republica, reformó el artículo 156, del Código Tributario, el cual quedó así: **“Trámite y resolución.** El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria remitirá el ocurso a la dependencia que denegó el trámite del recurso de revocatoria, para que informe dentro del perentorio plazo de cinco (5) días hábiles. Sin embargo, cuando el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria lo estime necesario, se pedirá el expediente original.

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria resolverá con lugar el ocurso, si encuentra improcedente la denegatoria del trámite del recurso de revocatoria y entrará a conocer de éste. De igual manera procederá, cuando establezca que transcurrió el plazo de quince (15) días hábiles sin que la Administración Tributaria resolviera el ocurso, concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria."

✓ Antes de la reforma:

Se hacía referencia al Ministerio de Finanzas Públicas. Si se declaraba sin lugar el Ocurso, se imponía una multa de Mil quetzales (Q1,000.00) al ocurrente.

✓ Con la reforma:

Hacen referencia al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. **ELIMINAN LA MULTA** si se declara sin lugar el Ocurso.

### 3.11 Silencio administrativo

El Artículo 59 del Decreto número 4-2012, del Congreso de la Republica, reformó el artículo 157, del Código Tributario, el cual quedó así: "**Silencio Administrativo**. Transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponda, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, para el solo efecto que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo.

Es optativo para el interesado, en este caso, interponer el recurso de lo contencioso administrativo. En consecuencia, podrá esperar a que se dicte la resolución que corresponda y luego interponer dicho recurso.

Se entenderá que el expediente se encuentra en estado de resolver, luego de transcurridos treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme el artículo 159 de este Código. Si transcurren estos treinta (30) días sin que se dicte la resolución, el funcionario o empleado público responsable del atraso será sancionado de conformidad con la normativa que para el efecto emita la Administración Tributaria."

### 3.12 Recurso de reposición

El Artículo 60 del Decreto número 4-2012, del Congreso de la Republica, reformó el artículo 157, del Código Tributario, el cual quedó así:

**"Recurso de reposición.** Contra las resoluciones originarias del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o del Ministro de Finanzas Públicas, puede interponerse recurso de reposición, el que se tramitará dentro de los plazos y en la forma establecida para el recurso de revocatoria, en lo que fuere aplicable."

### 3.13 Enmienda y nulidad

La base legal y procedencia están contenidas en el artículo 160 del Código Tributario. La administración tributaria o la autoridad superior jerárquica, de oficio o petición de parte, puede:

- Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento.
- Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ellas.

En ambos casos, se puede resolver la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación. Existe vicio sustancial cuando se violan garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de impuestos, multas, recargos o intereses. La administración tributaria debe resolver la enmienda o la nulidad dentro del plazo de 15 días siguientes a su interposición. Esta resolución no es impugnabile.

### 3.14 Prescripción a favor del contribuyente

Se considera como un arma importante para la defensa, por las siguientes causas, su base legal es el artículo 36 del Decreto 4-2012:

- El plazo para que el contribuyente pueda reclamar pagos hechos en exceso o indebidamente es de 4 años, contados a partir de la fecha en que se hizo el pago en exceso o indebido.

- La notificación de la audiencia no interrumpe la prescripción.
- Si la resolución que confirma los ajustes es notificada después de los 4 años, el fisco pierde su derecho a reclamo.
- En consecuencia de lo anterior, cualquier tardanza en el proceso administrativo antes de notificar la confirmación de ajustes, va a favor del contribuyente.

### 3.14.1 Actos que interrumpen la prescripción

Dentro de estos actos se pueden mencionar los siguientes:

- La presentación de la declaración de impuestos cuando el contribuyente es omiso, o cuando la Superintendencia de Administración Tributaria le notifica la determinación de oficio.
- La notificación de la resolución que confirma ajustes, multas e intereses.
- La interposición de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria (revocatoria, reposición, etc.).
- El reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria.
- La solicitud de facilidades de pago.
- La notificación de acción judicial por parte de la SAT. Resuelta en definitiva, el plazo se inicia nuevamente.
- El pago parcial de la deuda fiscal.
- Cualquier providencia precautoria o medida de garantía debidamente ejecutada.
- La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente y de créditos fiscales.

Es muy necesario conocer estos actos interruptivos para evitar inconvenientes; por ejemplo, reclamos de pagos indebidos o en exceso y de créditos fiscales (salvo por montos significativos, que estén bien justificados y respaldados); o solicitar facilidades de pago.

### 3.15 Cuadros del Proceso administrativo

A continuación se presentan cuadros del proceso administrativo por: determinación de ajustes, imposición de sanciones, recurso de revocatoria y presentación de ocurso.

**CUADRO DEL  
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO  
POR DETERMINACION DE AJUSTES**

<b>No.</b>	<b>ACTO ADMINISTRATIVO</b>	<b>Artículo del Código Tributario</b>	<b>Modificado S/ Decreto No.4-2012</b>	<b>Días</b>
1	Notifica dentro del plazo referido, la audiencia que contiene el ajuste formulado al contribuyente	132		10
2	Administración Tributaria concede audiencia para evacuarla cuando se trata de ajustes formulados al contribuyente	146	55	30
3	Apertura a prueba improrrogable	143	55	30
4	Diligencias para mejor resolver, si la Superintendencia de Administración Tributaria, lo considera oportuno	148		15
5	Administración Tributaria Resuelve	149		30
6	Administración tributaria notifica la resolución	132		10
7	El contribuyente puede plantear el recurso de revocatoria en contra de la resolución emitida, que le perjudica; puede aceptar parte de la misma	154	56	10

Elaboración propia, de conformidad con el Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.

CUADRO DEL  
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO  
POR IMPOSICION DE SANCIONES

No.	ACTO ADMINISTRATIVO	Artículo del Código Tributario	Modificado S/ Decreto No.4-2012	Días
1	Se suscribe acta, en la que se hace constar la comisión de la infracción. En ella debe de comparecer el contribuyente o un empleado de éste si lo considera a bien, puede manifestarse libremente y firmar si lo desea			
2	La Administración tributaria concede audiencia al presunto infractor para evacuarla, porque se trata de sanciones por incumplimiento de obligaciones formales	146	55	10
3	Apertura aprueba improrrogable	146	55	10
4	Diligencias para mejor resolver, si la Superintendencia de Administración Tributaria, lo considera oportuno	144		15
5	La Administración Tributaria, resuelve	149		30
6	La Administración Tributaria, notifica la resolución	132		10
7	El contribuyente si lo considera oportuno, puede plantear el recurso de revocatoria	154	56	10

Elaboración propia, de conformidad con el Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.

CUADRO DEL  
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO  
RECURSO DE REVOCATORIA

No.	ACTO ADMINISTRATIVO	Artículo del Código Tributario	Modificado S/ Decreto No.4-2012	Días
1	El contribuyente presenta el recurso de revocatoria	154	56	10
2	La Administración Tributaria resuelve , concede el recurso de revocatoria	154	56	05
3	Autoridad superior, solicita dictamen de la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio	159	61	30
4	El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, emite resolución, puede rechazar, confirmar, revocar, o anular la resolución recurrida	157	59	30
5	Se realiza la notificación de la resolución	132		10

Elaboración propia, de conformidad con el Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.

**CUADRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO  
DE OCURSO**

No.	ACTO ADMINISTRATIVO	Artículo del Código Tributario	Modificado S/ Decreto No.4- 2012	Días
1	El contribuyente presenta ocurso	155	57	03
2	El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, pide informe a la dependencia que denegó y si lo considera oportuno , solicita expediente	156	58	05
3	Autoridad superior, resuelve conceder o denegar el ocurso	156	58	15
4	El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, emite resolución, puede rechazar, confirmar, revocar, o anular la resolución recurrida	156	58	05
5	Se realiza la notificación de la resolución	132		10
5.1	Si otorga el ocurso, se tramita el recurso de revocatoria	156	58	
5.2	Si no se resuelva en 30 días después de la presentación del ocurso, se tendrá por otorgado y se deberá conocer el Recurso de revocatoria	156	59	
6	Autoridad superior ordena notificar al contribuyente lo resuelto	132		10

Elaboración propia, de conformidad con el Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.

3.16 Impugnaciones al Decreto 4-2012, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones para el Fortalecimiento del sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando.

Sin hacer una relación exhaustiva de las impugnaciones presentadas en contra el Decreto número 4-2012, se analizan las que eventualmente pueden afectar el curso de los negocios de las empresas, que se dedican a la construcción y específicamente a la construcción de condominios.

3.16.1 Amparos en contra del Decreto 4-2012, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones para el Fortalecimiento del sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando.

- a) Amparo en contra del Artículo 7, porque se faculta a la Administración Tributaria que determine la base de cálculo del débito fiscal, de acuerdo al precio de venta del mismo producto en otras negociaciones realizadas por el mismo contribuyente o por otros contribuyentes dentro del mismo plazo, en los casos en que los contribuyentes facturen durante tres meses precios de venta promedios o menores al costo de adquisición o producción de bienes.

El problema es que se limita la libre competencia y negociación de precios con los proveedores, al determinar la base del IVA al aplicar los precios de otros contribuyentes que pueden tener costos más altos por deficiencias en su negociación con sus proveedores

- b) Amparo en contra del Artículo 17, porque establece que el régimen de pequeño contribuyente ya no genera crédito fiscal del IVA para sus clientes.

El problema es que causa desigualdad entre contribuyentes y las empresas evitaran, porque no es conveniente, hacer negocios con pequeños contribuyente, quienes eventualmente podrían trasladarse a la informalidad, para subsistir.

- c) Amparo en contra del Artículo 38, que crea la solvencia fiscal y su presentación es requisito para la realización de algunos trámites. Declarado sin lugar, por la Corte de Constitucionalidad.

El problema planteado es que se solicita solvencia fiscal para poder hacer gestiones de cotización o licitación ante el fisco y para que las donaciones puedan ser deducibles del ISR, aun cuando los tiempos de emisión de los mismos puedan atrasar las gestiones, y causar pérdidas de oportunidades de negocios a los contribuyentes.

- d) Amparo en contra del Artículo 42, que establece el cese temporal de empresas y negocios y multas emitidas por juez correspondiente.

El problema es que el procedimiento puede dar lugar a arbitrariedades de parte de los auditores de la Administración Tributaria y que las multas de Cinco mil quetzales (Q

5,000.00) y Diez mil quetzales (Q 10,000.00), pueden ser confiscatorias y mucho más altas que las ventas o ganancias.

- e) Amparo en contra del Artículo 47, que contiene la figura de cobro de saldos deudores exigibles por el fisco a los contribuyentes.

El problema es que cuando la Administración Tributaria detecta un saldo a su favor, este debe ser pagado en cinco días, de lo contrario emite un documento que se convierte en título ejecutivo para hacer efectivo el cobro por la vía Económico Coactiva, lo cual viola el derecho de defensa y además podría ordenarse dentro del proceso el arraigo del contribuyente y el embargo de bienes para asegurar la comparecencia del demandado.

- f) Amparo en contra del numeral 10 del Artículo 49, porque se presume el cese temporal del negocio por solicitud o por no operar y cese definitivo de negocio cuando un contribuyente no presenta declaraciones o las presenta sin valor, durante un período de doce meses consecutivos.

El problema es que se viola la libertad de comercio cuando se le dan facultades a la Superintendencia de Administración Tributaria, para cerrar provisionalmente los negocios que durante un año no presenten movimientos, cuando probablemente se deba a situaciones fuera del control del mismo.

- g) Amparo en contra del Artículo 50 del Decreto 4-2012, porque establece que la Administración Tributaria puede cerrar en forma preventiva negocios que funcionen sin estar inscritos, e imponerles multas.

El problema es que el cierre provisional es una medida drástica y sin orden de juez puede ser inconstitucional, o bien si se trata de un servicio público esencial, o que no tenga un establecimiento en un lugar fijo, o realice actividades en forma ambulante, entonces la Administración Tributaria cambiará la medida cautelar por una caución económica de diez mil Quetzales (Q 10,000.00), concediendo al contribuyente un plazo no mayor a diez (10) días para que arregle su situación, en este sentido se le otorgan facultades de juez a la Superintendencia de Administración Tributaria.

- 3.17 Resoluciones de la Corte de Constitucionalidad, por las impugnaciones presentadas en contra el Decreto 4-2012, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones para el Fortalecimiento del sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando.

Es muy extenso hacer una exposición de todas las resoluciones de la Corte de Constitucionalidad en relación a las impugnaciones presentadas en contra el Decreto número 4-2012, del Congreso de la República, con toda su jurisprudencia, aun así se analizan las siguientes:

- a.) La Corte de Constitucionalidad tomó la decisión de suspender provisionalmente la frase “u otros contribuyentes”, contenida en el segundo párrafo del artículo 7 del Decreto número 4-2012, que se refiere al caso en que un contribuyente reporte en su facturación precios de ventas promedios menores al costo de adquisición o producción de bienes, para determinar el débito fiscal tomando en consideración el precio de ventas de un mismo contribuyente.
- b) La Corte de Constitucionalidad considera que la Superintendencia de Administración Tributaria no puede calificar el carácter jurídico de un acto y que sólo un juez posee las facultades para hacerlo, en el caso del artículo 16 del decreto 4-2012, que otorgaba facultades a la Superintendencia de Administración Tributaria para sancionar la simulación fiscal, lo cual significa encubrir el carácter jurídico de un negocio con declaraciones falsas o que constituyan o transmitan derechos a terceros, oculta a los interesados reales, cuya finalidad es evadir impuestos, el proceso legal en este caso es acusar al infractor ante los órganos jurisdiccionales pertinentes de acuerdo al debido proceso.
- c) Los Magistrados de la Corte de Constitucionalidad en pleno resolvieron dar sin lugar las acciones de inconstitucionalidad que se plantearon en contra de los artículos 1, 3 incisos b) y s), 4 y 5 del Decreto Número 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, del Congreso de la República de Guatemala.

d) Según Expediente número 1898-2012, la Corte de Constitucionalidad, emitió sentencia en la cual se resolvió:

d.1). Con lugar la acción de inconstitucionalidad en contra del artículo 31.

Esta normativa regulaba lo referente a la “Simulación Fiscal”, se adicionó el artículo 16 “A” al Código Tributario, pero dicha normativa se sale del ámbito jurídico coloca el poder decisorio en manos de administradores públicos en un tema en el cual solamente un juez podrá determinar si existe una simulación conforme el artículo 1284 del Código Civil, Decreto Ley número 106, emitido por el Jefe de Gobierno de la República de Guatemala.

d.2). Con lugar la inconstitucionalidad del artículo 44

Únicamente en las partes que dicen: “La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria (...)”; y “SANCION: Multa de cinco mil quetzales (Q5,000.00)”, según reforma en el numeral 19, del artículo 94 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, lo cual significa que se elimina la obligación de exhibir el protocolo por parte de los notarios.

d.3). Con lugar la inconstitucionalidad del artículo 50, dentro del expediente 997-2012 del 23 de abril de 2013; eferente al cierre administrativo de forma preventiva de la Administración Tributaria, según el artículo 120 “A” adicionado al Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala; el cierre de establecimientos comerciales se encuentra normado en los artículos 85, 86, 94 y 112 del citado cuerpo legal por ser infracciones puramente formales de carácter administrativo.

No procede el cierre administrativo de forma preventiva para establecimientos comerciales ni de servicios profesionales, procediendo el cierre únicamente con orden de un Juez competente.

d.4). Sin lugar la acción de inconstitucionalidad referente al Artículo 32.

En lo relativo a la información protegida por Secreto Profesional que fue adicionado al artículo 30 del Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, de acuerdo con esta decisión la Administración Tributaria podrá solicitar toda clase de información a terceros, con excepción de toda aquella información que está protegida por la Constitución Política de la República y leyes especiales.

Según se entiende, la información protegida podrá ser solicitada solamente por juez competente.

d.5). Sin lugar la acción de inconstitucionalidad referente al Artículo 62.

Esta adicionó el artículo 170 "A" del Código Tributario, referente al apercibimiento en medida cautelar por resistencia a la acción fiscalizadora por parte de la Administración Tributaria.

d.6) Sin lugar la acción de inconstitucionalidad referente al Artículo 66.

Que reformó el artículo 6 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, referente al monto del papel sellado especial para protocolos en Q10.00 cada hoja y la necesidad de pagar o adicionar timbres a las hojas de Q1.00 para llegar al nuevo monto por hoja.

## CAPÍTULO IV

### DERECHOS CONSTITUCIONALES Y OTRAS LEYES QUE SE RELACIONAN CON LA APLICACIÓN DEL DECRETO 4-2012, “DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y EL CONTRABANDO”

#### 4.1 Antecedentes

La justificación social y económica para analizar las repercusiones que las empresas constructoras de condominios, tienen como consecuencia a las diversas modificaciones a las leyes del país, afectan las transacciones de todos los comerciantes, porque casi todas las materias primas y los productos terminados, que se comercializan en el ramo de la construcción en Guatemala, vienen del extranjero, entre otras, se debe a que derivado del efecto traslativo de las cargas impositivas y costos de operaciones hacia los consumidores, se pueda encarecer los costos de vivienda en condominio o de otro tipo.

El análisis revela, que quienes realmente se benefician con estos cambios en las leyes, con la modificación de impuestos, son las grandes empresas, el grupo que posee el mayor volumen capitalista en el país, en cambio se castiga a los trabajadores, que como siempre absorben la carga tributaria, con la cual el Estado paga la prestación de servicios gastos de funcionamiento y salarios de los empleados y funcionarios públicos; y en lugar de incrementar la riqueza de los trabajadores, se ha colocado sobre sus hombros nuevamente la tarea de mantener a flote la administración del Estado con el pago de sus impuestos.

#### 4.2 Constitución Política de la República de Guatemala.

Es la ley suprema de la República de Guatemala, en la cual se rige todo el Estado y sus demás leyes. La Constitución Política de la República de Guatemala actual fue creada por una Asamblea Nacional Constituyente, el 31 de mayo de 1985, que realizó en representación del pueblo, con el objeto de organizar jurídicamente y políticamente al Estado, contiene los derechos fundamentales de los miembros de su población. También es denominada Carta Magna.

Comúnmente al referirse a los derechos de los contribuyentes fiscales, se hace mención de la prohibición de impuestos confiscatorios o a la capacidad de pago del administrado, pero cuando se trata de conflicto de entre un entidad pública y los particulares, sean estos contribuyentes individuales o personas jurídicas, es necesario que se haga una relación más amplia de los derechos y garantías que la Constitución Política de la República de Guatemala otorga, para hacer frente al imperio del Estado a través de sus órganos, los cuales son:

#### 4.2.1 Derecho de defensa

“Artículo 12. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o Secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.”

#### 4.2.2 Irretroactividad de la ley

“Artículo 15. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.”

#### 4.2.3 Derecho de petición

“Artículo 28. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.

En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días.

En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.”

#### 4.2.4 Libre acceso a tribunales y dependencias del Estado

“Artículo 29. Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley.

Los extranjeros únicamente podrán acudir a la vía diplomática en caso de denegación de justicia.

No se califica como tal, el solo hecho de que el fallo sea contrario a sus intereses y en todo caso, deben haberse agotado los recursos legales que establecen las leyes guatemaltecas.”

#### 4.2.5 Publicidad de los actos administrativos

“Artículo 30. Todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia.”

#### 4.2.6 Objeto de citaciones

“Artículo 32.No es obligatoria la comparecencia ante autoridad, funcionario o empleado público, si en las citaciones correspondientes no consta expresamente el objeto de la diligencia.

#### 4.2.7 Libertad de industria, comercio y trabajo

“Artículo 43.Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.”

#### 4.2.8 Deberes y derechos cívicos

“Artículo 135. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes:

- a) Servir y defender a la Patria;
- b) Cumplir y velar, porque se cumpla la Constitución de la República;
- c) Trabajar por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos;
- d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;
- e) Obedecer las leyes;
- f) Guardar el debido respeto a las autoridades; y
- g) Prestar servicio militar y social, de acuerdo con la ley.”

#### 4.2.9 Jerarquía constitucional

Artículo 175. Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.

#### 4.2.10 Principio de legalidad

“Artículo 239. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

#### 4.2.11 Principio de capacidad de pago

“Artículo 243. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

#### 4.3 Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89, del Congreso de la República de Guatemala

Son las normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento jurídico guatemalteco.

##### 4.3.1 Supremacía de la Constitución y jerarquía normativa

“Artículo 9. Supremacía de la Constitución y jerarquía normativa. Los Tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno.

#### 4.4 Ley de Propiedad Industrial, Decreto número 57-2000, del Congreso de la República de Guatemala

Los nombres comerciales y los emblemas forman parte de la propiedad industrial. Están considerados por los diferentes sistemas legales como signos distintivos protegidos bajo las normas de propiedad industrial.

Los nombres comerciales tienen como función fundamental ser distintivos de la empresa, establecimiento o actividad que identifican, con lo cual prestan un doble servicio. En primer lugar, sirven al titular del derecho ya que les permite diferenciar su actividad, empresa o establecimiento de cualesquiera otras que se encuentren dentro de su misma región, confiriéndoles el derecho de servirse y explotar ese nombre para las actividades y establecimientos que designan y de oponerse a que cualquier otro lo utilice para identificar otras empresas o actividades de la misma o similar industria que se encuentren en la misma región geográfica. En segundo lugar los nombres comerciales le sirven al público para poder identificar a determinada actividad o establecimiento sin que exista confusión.

Por su parte la ley, en su artículo 71, contempla una vigencia indefinida para la protección del nombre comercial, indicando que el derecho cesa en caso de clausura o suspensión de actividades del establecimiento por más de seis meses. Esta norma es congruente con la función distintiva del nombre comercial, ya que el derecho perdura mientras exista la empresa o establecimiento al cual identifica. También indica que no es necesaria la inscripción del nombre comercial en el Registro, para ejercer los derechos que la ley otorga al titular del nombre comercial.

#### 4.5 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto número 15-98, del Congreso de la República de Guatemala

Conocido como -IUSI-, el artículo 1, establece un impuesto único anual, sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República de Guatemala. El impuesto y multas a que se refiere la presente ley, corresponde a las municipalidades del país, para el desarrollo local y al Estado, para el desarrollo municipal.

4.6 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala

Grava, entre otros, los recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios (para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables), los contratos civiles o mercantiles, los documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país (al tiempo de ser protocolizados, de presentarse ante cualquier autoridad o de ser citados en cualquier actuación notarial), los documentos públicos y privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero.

4.7 Código de Trabajo, Decreto número 1441 del Congreso de la República de Guatemala

Regula derechos y obligaciones de los patronos y trabajadores, la empresa se encuentra inscrita en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social pero solo para efectos del pago a personal de obra que es contratado durante la construcción, realiza pagos mensuales de las cuotas laborales y patronales del Instituto de Recreación de los Trabajadores -IRTRA- y del Instituto Técnico de Capacitación y Productividad -INTECAP-; Los trabajadores pagan el 4.83% y la empresa paga 12.67% sobre los montos de sueldos ordinarios y extraordinarios que se cancela a los trabajadores por medio de nómina.

4.8 Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala

Ley de observancia general para las empresas constructoras de condominios en Guatemala, porque para trabajar los contratos de construcción ya sea con el sector gubernamental o sector privado es necesario tramitar licencias de construcción, para lo cual la empresa constructora debe elaborar un contrato de obra o empresa, seguidamente se procede a la elaboración de planos, diseño y presupuestos del proyecto, con base a las especificaciones del contrato. Los planos de construcción del proyecto son elaborados por la empresa constructora y luego son presentados al departamento de control de construcción de la municipalidad de la jurisdicción en la que se llevará a cabo la obra, para luego de ser revisados y aprobados por dicha dependencia. Luego de la aprobación, la empresa debe

elaborar un memorial donde solicita la licencia de construcción, acompañada del juego de planos autorizados y el presupuesto de la obra, el valor de la licencia de construcción de la obra será equivalente del 1% al 4% del presupuesto de la obra presentado por la empresa constructora.

#### 4.9 Código Penal, Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala

Toda acción u omisión de contribuyente que pueda ser considerada delito o falta deberá ser comunicada a los tribunales correspondientes por la Administración Tributaria, debido a que no tiene facultad sancionatoria, sino solo en los casos de infracción a las normas tributarias; de acuerdo con el principio de legalidad contenido en el artículo 1 del Código Penal que establece que "...nadie podrá ser penado por hechos que no estén expresamente calificados, como delitos o faltas, por ley anterior a su perpetración; ni se impondrán otras penas que no sean las previamente establecidas en la ley..."

Además el artículo 10 del mismo instrumento legal regula que "Los hechos previstos en las figuras delictivas serán atribuidos al imputado, cuando fueren consecuencia de una acción u omisión normalmente idónea para producirlos, conforme a la naturaleza del respectivo delito y a las circunstancias concretas del caso o cuando la ley expresamente los establece como consecuencia de determinada conducta"

Lo anterior permite entender por qué en el Decreto número 4-2012 se adiciona al artículo 358 "B" del Código Penal, los numerales once y doce, los cuales quedan así:

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

12. Quien emita, facilite o proporcione facturas a un tercero para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza, o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando." (...). De todo lo anterior se deduce que

existe conocimiento de los límites legales a la autoridad punitiva de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual queda circunscrita al cobro de multas por infracciones a los deberes formales de tributación y moras por retardo en pago impuestos.

#### 4.10 Código Civil, Decreto Ley número 106, emitido por el Jefe de Gobierno de la República de Guatemala

En Guatemala la base legal para las contrataciones se encuentran reguladas en el Código Civil, que tiene por objeto regular las relaciones civiles de las personas físicas y jurídicas, privadas o públicas.

##### 4.10.1 Contratos de construcción

Del artículo 2000 al artículo 2026, por su importancia en el tema del presente trabajo se transcriben aquellos que constituyen las garantías más importantes para los contratantes en el ámbito de la construcción de condominios.

###### 4.10.1.1 Riesgo de la obra

“El riesgo de la obra correrá a cargo del contratista o empresario hasta el momento de la entrega, a no ser que el que hubiere de recibirla incurriera en mora, o hubiere convenio expreso en contrario”. Artículo 2001.

###### 4.10.1.2 Concurso de varios constructores

“Cuando se haya invitado a varios constructores para hacer planos, diseños o presupuestos, con el objeto de escoger el que parezca mejor, y estén sabidos de esta circunstancia, no tienen derecho a cobrar honorarios, salvo ofrecimiento o convenio en contrario”. Artículo 2002.

#### 4.10.1.3 Plano aceptado

“El contratista cuyo plano o presupuesto haya sido aceptado, no puede cobrar honorarios aparte del que le corresponda en la obra si él mismo tomare a su cargo el trabajo; pero si éste no se realizare por causa del dueño, podrá cobrar el precio del plano, diseño o presupuesto”. Artículo 2003.

#### 4.10.1.4 Cobro del autor del plano

“Podrá también el autor del plano, diseño o presupuesto, cobrar su valor cuando la obra se ejecutare conforme al mismo, por otra persona, aun cuando se hayan hecho modificaciones en los detalles”. Artículo 2004.

#### 4.10.1.5 Especificaciones técnicas del contrato

“El contratista está obligado a hacer la obra de entera conformidad con las especificaciones del contrato y a falta de ellas, en la forma, condiciones y calidades acostumbradas en el lugar en que la obra se ejecute y que sean necesarias para el uso a que se destina...

El contratista está obligado, además, a sujetarse a los principios de la técnica y al plano o diseño que haya aceptado el dueño”. Artículo 2005.

#### 4.10.1.6 Modificación del diseño

“Aceptado por el dueño el presupuesto, plano o diseño, no podrá ser modificado sino por convenio expreso de ambas partes, y por si el contrato constare en esa forma”. Artículo 2006.

#### 4.10.1.7 Modificación del precio

“Salvo pacto en contrario, el contratista que se encargue por un precio determinado de la construcción de un edificio u otra obra, en vista de un plano convenido con el propietario y con un plazo estipulado, no puede pedir aumento del precio aunque ocurran aumentos en los salarios o en el valor de los materiales; pero podrá hacerlo cuando se haya realizado algún

cambio en el plano, que produzca aumento de obra, siempre que hubiese dado su autorización el propietario”. Artículo 2007.

#### 4.10.1.8 Modificaciones en la obra

“Si en el curso de la obra resultare indispensable introducir modificaciones para terminarla satisfactoriamente, el contratista deberá avisarle al dueño, haciéndole saber el aumento del precio; y si se negare a aceptar las modificaciones sin causa justificada, podrá rescindirse el contrato”. Artículo 2008.

#### 4.10.1.9 Responsable

“El contratista es responsable del trabajo ejecutado por las personas que ocupare en la obra con su trabajo o con su material, y éstas no tendrán acción contra el dueño de ella sino hasta la cantidad que éste adeude al contratista cuando se hace la reclamación”. Artículo 2009.

#### 4.10.1.10 Responsabilidad del Contratista

“El contratista no puede encargar a otro la obra encomendada, a menos que se haya pactado lo contrario o que lo consienta el dueño; pero, en todo caso, la obra se hará bajo la responsabilidad del contratista”. Artículo 2010.

#### 4.10.1.11 Rescisión unilateral del contrato

“El dueño puede separarse del contrato pagando al contratista el trabajo realizado, los materiales empleados y la indemnización que fije el juez”. Artículo 2011.

#### 4.10.1.12 Responsabilidad por infracciones a leyes y reglamentos

“El contratista es responsable de la infracción de las leyes y reglamentos administrativos y municipales, referentes a la obra que se le encomendó y de todo daño o perjuicio que por la construcción se cause a terceros”. Artículo 2012.

#### 4.10.1.13 Recepción de la obra

“El dueño está obligado a pagar el precio en la forma y plazos convenidos y, a falta de estipulación, al serle entregada la obra a su satisfacción”. Artículo 2013.

#### 4.10.1.14 No presentarse a recibir la obra

“Si requerido el dueño de la obra para recibirla no concurre el día señalado o no hace, al recibirla, los reparos o reservas del caso se entenderá que la recibe a su entera satisfacción, excepto en cuanto a vicios o defectos ocultos y a la responsabilidad especial relativa a la construcción de edificios”. Artículo 2014.

#### 4.10.1.15 Garantía de la obra

“El contratista es responsable por la destrucción o deterioro debidos a dolo o culpa de su parte, durante cinco años, contados desde la fecha de la entrega...

Si el contratista y el ingeniero, arquitecto o constructor fueren personas distintas, la responsabilidad será solidaria”. Artículo 2015

#### 4.10.1.16 Igualdad de responsabilidad

“Igual responsabilidad corresponde cuando la destrucción o deterioro proceden de defectos en el terreno o cimiento, si el contratista no hace al dueño las advertencias convenientes antes de emprender la construcción”. Artículo 2016.

#### 4.10.1.17 Deterioros en la construcción

“La responsabilidad que establecen los artículos anteriores, es aplicable al caso de que el deterioro proceda de vicios de construcción no aparentes, o los defectos o deterioros se originen de haber modificado el plano o diseño sin autorización del propietario”. Artículo 2017.

#### 4.10.1.18 Daños y perjuicios

“El contratista que recibiere anticipos a cuenta del precio convenido, no iniciare la obra, ésta no avanzare en proporción a las sumas recibidas, sufiere atrasos injustificados, o empleare materiales de construcción que no llene las especificaciones del contrato, responderá al dueño por los daños y perjuicios que resulten... Asimismo el contratista podrá ser acusado criminalmente por el afectado o sus herederos”. Artículo 2018.

#### 4.10.1.19 Transmisión de la responsabilidad de los contratantes

“Cuando se ha encargado cierta obra a una persona por razón de sus cualidades personales, el contrato se rescinde por la muerte de ella...En este caso, el propietario debe abonar a los herederos del contratista en proporción del precio convenido, el valor de la parte de obra ejecutada y de los materiales preparados....También procederá la rescisión, cuando el contratista no pueda terminar la obra por causa independiente de su voluntad”. Artículo 2019.

#### 4.10.1.20 Fallecimiento del dueño de la obra

“Si muere el dueño de la obra no se rescindirá el contrato, y sus herederos serán responsables del cumplimiento para con el contratista”. Artículo 2020.

#### 4.10.1.21 Garantía de pago de la obra

“El constructor de una obra mueble, tiene derecho de retenerla mientras no se le pague, y su crédito será cubierto preferentemente con el precio de dicha obra”. Artículo 2026.

#### 4.11 Instituciones administrativas y judiciales relacionadas con la aplicación de las leyes tributarias

Se conceptualizan y definen las instituciones que tienen relación directa con el tema tributario y los efectos de su incumplimiento por parte de los contribuyentes, sus facultades

para hacer que los pagos por impuestos se realicen aun cuando el obligado no tenga el deseo de hacerlo, dentro de estas están:

#### 4.11.1 Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria conocida como SAT por sus siglas, es la institución autónoma y descentralizada, conceptualizada como moderna, eficiente y eficaz, responsable de la correcta administración tributaria y del manejo de las aduanas, capaz de diseñar estrategias para incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

Esta institución está legitimada por el Decreto número 1-98 del Congreso de la República, el cual está vigente desde el 21 de febrero de 1998. Uno de los propósitos principales de esta institución es el de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, de acuerdo con las normas de su creación en el decreto referido, con total autonomía funcional, soporte económico, manejo financiero, con controles técnicos y administrativos, además cuenta con patrimonio, recursos y personalidad jurídica, que le son propios.

#### 4.11.2 Juzgados de Primera Instancia Económico Coactivo

Estos Juzgado son los encargados de conocer las demandas que a través de sus instituciones hace el Estado, en contra de aquellos contribuyentes que tengan adeudos tributarios por falta de pago de sus obligaciones tributarias, sanciones administrativas o multas, o porque han infringido las leyes y reglamentos.

#### 4.11.3 Salas de la Corte de Apelaciones

Son órganos colegiados integrados por magistrados, en el cual tramitan y resuelven todas las impugnaciones que se plantean contra las resoluciones de los Jueces de Primera Instancia y de los tribunales de Sentencia.

## CAPITULO V

“EL IMPACTO DE LAS DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO (DECRETO NÚMERO 4-2012) DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA EN LAS OPERACIONES FISCALES DE UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA CONSTRUCCIÓN DE CONDOMINIOS”.

(CASO PRÁCTICO)

“La Administración Tributaria, luego de verificar las declaraciones, determinaciones, documentación de soporte y documentos de pago de impuestos, si se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de su obligación tributaria que no constituyan delitos o faltas penales, después de haberse presentado el informe por parte de los auditores que efectuaron la revisión donde se establecen las inconsistencias que correspondan y previo a conceder audiencia, podrá citar al contribuyente o responsable para subsanar las mismas.

En caso de aceptación expresa, total o parcial, por el contribuyente o responsable de las inconsistencias, errores, en cuanto a la determinación de su obligación tributaria, debe pagar el impuesto que resulte y el pago de los intereses con una rebaja del cuarenta por ciento (40%) y la sanción por mora correspondiente, rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa.

Si sólo se establecen infracciones a los deberes formales, al aplicar el mismo procedimiento descrito en el párrafo anterior y el contribuyente o responsable acepta expresamente las mismas, debe pagar la multa correspondiente rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa.

Para documentar lo anterior, se faccionará acta administrativa en la que intervendrán funcionarios y empleados de las dependencias de la Administración Tributaria, donde se hará constar la aceptación expresa, total o parcial, del contribuyente o responsable y de los montos que debe pagar.

Si el contribuyente o responsable no paga o no rectifica pagando el impuesto y sanciones determinadas, después de aceptar, el expediente continuará el trámite correspondiente.

El expediente continuará su trámite por las inconsistencias, errores, acciones u omisiones no aceptadas por el contribuyente o responsable.” (16:53)

En el presente caso, se practicó una revisión fiscal, donde la administración tributaria determina ajustes y multas y previo a conferir audiencia al contribuyente Ingenieros Picapiedra S. A., procede a dar cumplimiento a la disposición indicada anteriormente, la cual está contenida en el artículo 54 de las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, la cual cuenta con la normativa específica denominada Resolución de Conflicto Tributario. Para tal efecto se cita al contribuyente para que mediante una discusión con los auditores y funcionarios de SAT involucrados en el caso, se le de a conocer al contribuyente el resultado de la revisión para que presente las pruebas de descargo correspondientes, o bien de proceder los reparos indicando que sí desea pagar aprovechando los beneficios que se le proporcionan en cuanto a las rebajas de los intereses, mora y multas. De no aceptar dichos beneficios, la Administración Tributaria procede a conferir la audiencia respectiva.

A continuación se presenta la normativa para la resolución del conflicto tributario y la documentación que se genera.

#### 5.1 RESUMEN DE LA NORMATIVA DE LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS PARA CONCLUIR EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN.

##### **OBJETIVOS**

- a) Fortalecer y depurar los procesos de fiscalización para que los ajustes que formula la Administración sean sostenibles, defendibles y se conozcan solo los que impliquen una necesidad de continuar con el procedimiento administrativo.
- b) Normar y proveer de lineamientos y establecer los procedimientos a seguir durante las reuniones de resoluciones de conflictos tributarios y concluir el proceso de fiscalización, previo a conferir audiencia de las auditorías realizadas
- c) Restablecer la responsabilidad de cada gerencia, el cumplimiento de los estándares de calidad requeridos en los ajustes a presentar y discutir con el contribuyente.
- d) Darle la oportunidad al contribuyente de conocer el resultado preliminar de la auditoría realizada, de explicarle los ajustes formulados, discutirlos y que pueda presentar la documentación de soporte, que estime deba ser considerada por la Administración Tributaria, como pruebas de descargo.
- e) Obtener un entendimiento con el contribuyente de los ajustes formulados que facilite el pago total. Para mejorar estos resultados, los miembros de la Comisión le comentarán al contribuyente sobre las posibilidades de reducción de las multas y la existencia de convenios de pagos, a fin de incentivar al contribuyente a que acepte los ajustes.

## **MARCO LEGAL**

- a) **Artículo 46, 54, 55 del Decreto Número 4-2012**, artículos 36, 40, 70, 98, 98 “A” 103, 104, 105, 106, 145 “A”, 146, 151, y 152 del Decreto Número 6-91 ambos del Congreso de la República de Guatemala.
- b) Los funcionarios y empleados que intervengan en este proceso serán responsables de velar por el incumplimiento de las normas y el procedimientos establecidos en la presente normativa, quienes incumplan en su aplicación, serán sancionados conforme el Acuerdo Gubernativo Número 2-2008 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (Reglamento de Trabajo y Gestión del Recursos Humano).

## **NORMAS INTERNAS**

Este procedimiento no se podrá implementar si existe indicios de la comisión de ilícitos tributarios, que conlleven a la presentación de una denuncia penal. En ningún caso se podrá omitir las denuncias penales correspondiente, por lo que cada gerencia deberá tener una óptima comunicación con la Intendencia de Asunto Jurídicos para el efecto.

## **NORMAS ESPECÍFICAS**

- a) Se conformará una Comisión de Resolución de Conflictos Tributarios, la cual estará integrada por el Gerente, Jefe de División de Fiscalización, Jefe de Sección, Supervisor y Auditor Tributario. (De acuerdo a los montos establecidos en las Normas Específicas de Procedimientos). Además, el Gerente podrá solicitar a la División o Unidad de Resoluciones, Secretaría General o a la Intendencia de Asuntos Jurídicos o la Unidad Administrativa que considere oportuno, su participación en esta reunión, dependiendo de la complejidad de los ajustes.
- b) El Jefe de División de Fiscalización de la Gerencia correspondiente, será el responsable de firmar la citación en la cual se le indica la hora y fecha al contribuyente de la cita para discutir los ajustes determinados, los que se le darán a conocer con copia adjunta de las hojas de explicación de ajustes y anexos de multas; la cita se concederá en un plazo que no exceda de cinco días hábiles a partir de la recepción de la misma; si el contribuyente solicita prorroga esta deberá presentarse dentro de las veinticuatro horas siguientes a la fecha de la recepción de la citación, ampliando únicamente 3 días más, salvo casos justificados o de fuerza mayor.
- c) En la citación enviada al contribuyente se le indicará que deben de asistir como máximo 4 personas entre ellas: el contribuyente o el Representante Legal, el Contador registrado ante la Administración Tributaria y de ser necesario dos asesores. Los asistentes a la cita deben acreditar su personería y representación.
- d) La citación al contribuyente debe ser entregada por el auditor actuante o por los notificadores de la respectiva Gerencia.

- e) La incomparecencia del contribuyente a una citación válidamente notificada, le hará incurrir en la infracción establecida en el artículo 44, numeral 10 del Decreto Número 4-2012, la cual deberá ser sancionada conforme dicho artículo.
- f) Si el contribuyente no asiste a la cita en el día y hora programada, se suscribirá Acta y se le conferirá la audiencia correspondiente inmediatamente.
- g) En la reunión se deberá elaborar Acta de Resolución de Conflicto Tributario pertinente dejando constancia de lo actuado y de las personas involucradas en la misma. Al finalizar dicha acta se le entregará una copia al contribuyente.
- h) Si el contribuyente o responsable expresan su inconformidad con los ajustes o sanciones se le conferirá audiencia inmediatamente.
- i) En la situación mencionada en el numeral anterior y en el caso que el contribuyente efectivamente haya pagado los ajustes y sanciones aceptados en la Resolución de Conflictos Tributarios, el auditor tributario, Supervisor o Jefe de Sección procede a realizar el informe.
- j) Si el contribuyente o responsable expresan su conformidad con uno o más de los ajustes o sanciones se le entregará una copia de Resolución de Conflictos Tributarios, donde se determinará la liquidación parcial de los ajustes o sanciones aceptadas, se le fijará plazo improrrogables de cinco días hábiles para presente la declaración rectificadora con el respectivo pago o copia de Título Ejecutivo.

### **NORMAS ESPECÍFICAS DE PROCEDIMIENTO**

- I. Las reuniones con los contribuyentes, deberán ser atendidas por el Gerente, Jefe de División, Jefe de Sección, Supervisor y Auditor actuante, para poder darles a conocer los resultados preliminares de las auditorías tributarias, los que se explicaran y discutirán con el contribuyente o representante legal, el contador registrado en SAT y 2 asesores considerando los montos siguientes:
  - a) Ajustes iguales o mayores de Q 400,000.00 para las Gerencias Regionales.
    - ✓ Sur
    - ✓ Occidente
    - ✓ Nororiente
  - b) Ajustes iguales o mayores de Q 600,000.00 para la Gerencia Regional Central.
  - c) Ajustes iguales o mayores de Q 1,000,000.00 para las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos.
- II. Las reuniones con los contribuyentes, deberán ser atendidas por el Jefe de División, Jefe de Sección, Supervisor y Auditor actuante, para poder darles a conocer los resultados, preliminares de las auditorías tributarias, los que se explicaran y discutirán con el contribuyente o representante legal, el contador registrado en SAT y 2 asesores considerando los montos siguientes:

- a) Ajustes de Q 100,000.00 a Q 399,000.00 para las gerencias Regionales
    - ✓ Sur
    - ✓ Occidente
    - ✓ Nororiente
  - b) Ajustes de Q 200,000.00 a Q 599,999.99 para la Gerencia Regional Central.
  - c) Ajustes de Q 400,000.00 a Q 999,999.99 para las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos.
- III. Las reuniones con los contribuyentes, deberán ser atendidas por el, Jefe de Sección, Supervisor y Auditor actuante, para poder darles a conocer los resultados, preliminares de las auditorías tributarias, los que se explicaran y discutirán con el contribuyente o representante legal, el contador registrado en SAT y 2 asesores considerando los montos siguientes:
- a) Ajustes de Q 0.00 a Q 99,999.99 para la Gerencia Regionales:
    - ✓ Sur
    - ✓ Occidente
    - ✓ Nororiente
  - b) Ajustes de Q 0.000 a Q 199,999.99 para la Gerencia Regional Central
  - c) Ajustes Q 0.00 a 399,999.99 para la Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos.

#### **NARRATIVA**

#### **ACTIVIDAD**

- a) La nota de aviso al contribuyente, se le entregará con una copia adjunta de las hojas de la explicación de ajustes y anexos de multas. Esta debe ser únicamente entregada por auditor actuante o por los notificadores de la respectiva gerencia.
- b) La nota de aviso será enviada, se le informará al contribuyente que la hojas de explicación de ajustes que muestran los hallazgos determinadas de la auditoría recién concluida y que con el fin de explicarle los mismos y discutidos, se le dará una cita en la cual tendrá la oportunidad de presentar cualquier prueba de descargo adicional, con los funcionarios de las Gerencias en un plazo que no podrá exceder a cinco días hábiles a la fecha de recepción de la nota.
- c) Si el contribuyente no acepta la cita o habiéndola aceptado no asiste en la fecha programada, se procederá a notificarle la audiencia correspondiente.
- d) Si el contribuyente asiste a la reunión programada, se entrevistará con la comisión formada.
- e) La comisión deberá abrir cada reunión reconociendo y acreditando a las personas que asistan como corresponde, asimismo se le entregará la nota de conocimiento, describiendo el objetivo de la reunión.

- f) La nota incluye una Declaración que indica que si el contribuyente incurre en cualquier oferta ilegal o inapropiada a la comisión o comete un delito, en cualquier momento durante la reunión, la misma se suspenderá de inmediato y se certificará lo conducente a las autoridades correspondientes.
- g) En la reunión, la comisión explicará los ajustes, y revisará los documentos y explicaciones que ofrezca el contribuyente o su representante legal de los nuevos hechos y circunstancias.
- h) Si existiera documentación que pueda producir un cambio en las explicaciones de ajuste deberá recibir la documentación de soporte y los argumentos del contribuyente que estime deba ser considerado por la Administración Tributaria, dejándose complementemente documentados en el expediente y se redactará el documento definitivo
- i) Si el contribuyente no lleva documentación, pero ofrece entregarla, puede conceder hasta tres días hábiles después de la cita para proporcionar la documentación de soporte de los argumentos hechos durante la reunión.
- j) Cuando se tenga la documentación de soporte ofrecida se recibirá y se trasladará a los auditores y supervisores nombrados para que revisen.
- k) Si el contribuyente ofrece documentación, pero no la entrega, se procederá a notificar la audiencia.
- l) Si el contribuyente o responsable expresan su conformidad con uno o más de los ajustes o sanciones se le entregará una copia del Acta de Resolución de Conflicto Tributario donde se determinará la liquidación parcial de los ajustes o sanciones aceptadas, se le fijará el plazo improrrogable de cinco días hábiles para que presente la declaración rectificadora con el respectivo recibo de pago o copia del Título Ejecutivo.

## 5.2 CITACIÓN

C-SAT-G-DFI-111-2015



Guatemala 25 de enero del 2015

**Señor:****Juan Pérez Buenafe**

Representante Legal

**Contribuyente:****Ingenieros Picapiedra S.A,****NIT: 232323-3**

Estimado Contribuyente:

De conformidad con lo establecido en el artículo 54 del Decreto Número 4-2012, la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de hacer eficiente y transparente la fiscalización, ha incorporado dentro del proceso de auditoría, una reunión para darle la oportunidad de subsanar las inconsistencias determinadas por los auditores actuantes en la auditoría practicada, las cuales se adjuntan a la presente Citación.

Se le informa que pueden asistir como máximo 4 personas entre ellas: el contribuyente o el Representante Legal, el Contador registrado ante la Administración Tributaria y dos Asesores; si no puede asistir el contribuyente o el Representante Legal, deberán autorizar por escrito a las personas que asistirán a la reunión, mediante la acreditación legal correspondiente.

Para el efecto se le ha programado una cita para el 30 de enero de 2015, a las once horas en las oficinas de la División de Fiscalización, de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, ubicadas en séptima avenida tres guion setenta y tres, zona nueva, quinto nivel, Edificio Torre SAT (Favor confirmar asistencia como máximo 24 horas antes de la fecha y hora indicada al teléfono 23297070 extensión 911).

De no presentarse a la reunión en la fecha y hora indicada, se continuará con los procedimientos establecidos en el Código Tributario, Decreto Número 6-91 y sus reformas.

<b>Para los efectos antes mencionados se acompaña lo siguiente:</b>
---

Explicación de Ajustes del Impuesto Sobre la Renta
--

Explicación de Ajustes del Impuesto al Valor Agregado
---

Explicación de la forma de llevar la contabilidad.
--

Atentamente,

**Atila Matalascallando**  
**Jefe de División de Fiscalización**

## 5.3 NOTA DE CONOCIMIENTO



**Señor:**

**Juan Pérez Buenafe,**  
Representante Legal

**Contribuyente:**

**Ingenieros Picapiedra S.A,**  
**NIT:232323-3**

Como es de su conocimiento por medio de la Citación **C-SAT-G-DFI-111-2015** enviado a su persona, el 25 de enero del 2013, la Superintendencia de Administración Tributaria con el propósito de hacer eficiente y transparente la fiscalización, ha incorporado dentro del proceso de auditoría, una reunión para darle a conocer los resultados de la revisión practicada, para el efecto se le ha dado a conocer previamente los ajustes que contienen las inconsistencias determinadas por nuestros Auditores Tributarios.

En esta reunión tenemos la oportunidad de aclararle cualquier duda que usted tenga y conozca las condiciones que se tuvieron para realizar la revisión que motivaron los ajustes.

Con el propósito de realizar una reunión de alto nivel, ético y profesional que nos garantice, el principio de transparencia y buena comunicación, se le informa que de surgir cualquier tipo de ofertas o comportamiento inadecuados, la reunión será cancelada inmediatamente y se informará a las autoridades correspondientes.

Al final de la reunión, se le darán a conocer los mecanismos y los beneficios legales existentes para el pago del adeudo tributario correspondiente.

En caso de no aceptación de los ajustes, se notificará la audiencia correspondiente, para continuar con el proceso administrativo.

Atentamente,

---

**Ramón Valdez,**  
Gerente de Contribuyentes Especiales Grandes,

## 5.4 ACTA

**GCEM-DF-UR-120-2015**

En el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, siendo las once horas con cero minutos del 30 de enero del año dos mil quince, reunidos en séptima avenida tres guion setenta y tres, zona nueve, quinto nivel, Edificio Torre SAT, Comparecen las siguientes personas: por parte del contribuyente **Ingenieros Picapiedra S.A**, con número de Identificación Tributaria 232323-3, **Juan Pérez Buenafe**, CUI 2391586460101 Representante Legal, **Edy Oswaldo Mata**, CUI 1882247550101 y **Víctor José Mancilla**, CUI 188255740101 Asesores, **Brenda Beatriz Stuart**, CUI 26414052330101 Contadora, y por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria **Atila Matalascallando**, Jefe de División de Fiscalización; **Barrabás Pocasangre**; Supervisor, **Judas Bocanegra**, Auditor y Notificador Tributario; los dos últimos acreditan su calidad con el nombramiento Número **2015-02-01-02-0001234** emitido por la jefatura de la División de Fiscalización, el cual les faculta para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, correspondientes al período comprendido del uno de enero del dos mil doce al treinta y uno de diciembre dos mil doce y dejar constancia de los siguientes: **Primero:** El Representante Legal, Contadora, y Asesores, se presentaron conforme a lo indicado en la citación número, **C-SAT-G-DFI-111-2013** para tratar los resultados de la auditoría realizada. **Segundo:** se les explicó claramente y con fundamento legal a las personas citadas en el punto primero los resultados de la auditoría y explicaciones de ajustes indicados en el punto **1., 2., y 3.** relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, según expediente **SAT 2015-02-01-05-002140**, **Tercero:** El representante Legal con relación al ajuste **1., 2., y 3.** No está de acuerdo, por lo que solicita se continúe con el proceso administrativo establecido en el Código Tributario. **Cuarto:** sobre la base de lo manifestado por el contribuyente, la Administración Tributaria, manifiesta por los ajustes no aceptados que se continuará con el proceso legal establecido en la Ley, **Quinto:** se da por terminada la presente en el mismo lugar y fecha, cincuenta minutos después de su inicio, firmando de conformidad las personas que en ella intervinieron, previa lectura de la misma, la cual es ratificada en su contenido. Se le entrega copia de la presente a **Juan Pérez Buenafe**.

## 5.5 INFORME DEL RESULTADO DE LA RESOLUCIÓN DEL CONFLICTO TRIBUTARIO:

El contribuyente Ingenieros Picapiedra, S. A., después de haberse enterado de los ajustes y multas formuladas, contra las cuales no presentó documentación y demás pruebas de descargo y una vez enterado de los beneficios que tiene si paga los impuestos, decide e indica que prefiere que le sea notificada la audiencia respectiva. En dicha audiencia se le confiere un plazo de treinta días para que se manifieste y presente las pruebas respectivas.

## 5.6 Identificación y Estatus del Contribuyente en el Registro Tributario Unificado.

De conformidad con el Sistema Integrado de Administración Tributaria -SAIT-, Registro Tributario Unificado -RTU-; el contribuyente Número de Identificación Tributaria -NIT- 232323-3, Nombre o Razón Social, Ingenieros Picapiedra, S. A.; domicilio fiscal, Calle de Las Angustias, veintiocho guión sesenta y nueve (28-69), zona diez (10), Edificio Rocardura, segundo nivel, oficina 222, con actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados, se encuentra inscrito desde al año 2001 y está afecto a los siguientes impuestos:

Sistema Integrado de Administración Tributaria  
Registro Tributario Unificado  
Registro del Contribuyente. NIT 232323-3  
Afiliaciones

Impuesto Afiliado	Régimen	Nombre de la Obligación	Formulario No.	Frecuencia de Pago	Forma de Calcular
ISR	Sobre las Utilidades	Declaración Jurada y Pago Trimestral	136	Pagos Trimestrales	Renta Bruta X 5 X 28%
ISR	Sobre Utilidades	Declaración Jurada y Pago Anual	141	Pago Anual	28% Sobre la Renta Imponible
IVA Dom.	General	IVA persona jurídica	223	Pagos mensuales	Diferencia entre IVA cobrado e IVA pagado (tasa 12%)
Solidaridad	Impuesto de solidaridad acreditable a ISR	Pagos Trimestrales	160	Pagos Trimestrales	Base imponible X Tipo Impositivo artículo 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad

## 5.7 GENERALIDADES DE LA REVISIÓN

Se realizó revisión a los registros contables del contribuyente, Ingenieros Picapiedra, S. A., empresa que se dedica a la construcción de condominios, practicada por Auditores de la Administración Tributaria, por el período comprendido del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil catorce (2014), de conformidad con el nombramiento 2015-02-01-02-0001234, del **2 de enero del año 2015**, emitido por la Jefatura de Auditoría de la Administración Tributaria. Para el efecto los Auditores de la Administración Tributaria, tuvieron a la vista, Estado del Resultado y los documentos correspondientes que respaldan las operaciones del contribuyente.

Del resultado de las actuaciones de los Auditores de la Administración Tributaria, se formularon ajustes, en el ISR, IVA y sanciones a los deberes formales, de las obligaciones tributarias de la empresa, con fundamento en el Decreto Número 4-2012.

1. Año 2014. Por Costos y Gastos presentados en la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta, en concepto de Sueldos y Salarios que el contribuyente no acreditó con la copia de la planilla de las contribuciones presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, los cuales se consideran costos y gastos no deducibles por Q 274,285.71 que genera impuesto a pagar de Q76,800 más multa por Q 76,800 equivalente al 100% del impuesto omitido. De conformidad con el artículo 3 literal e) del Decreto Número 4-2012.
2. Período mensual de octubre y noviembre del año 2014. Por un total de Q 816,853.33, que genera un impuesto de Q 87,520.00 más multa de Q 87,520.00 equivalente de 100% por haber declarado y registrado crédito fiscal, con 30 facturas de Pequeño Contribuyente, por la adquisición de activos fijos que no se encuentran directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente, que es la construcción de condominios de conformidad con los artículos 3 numeral a) y del 17 del Decreto Número 4-2012.
3. Multa por llevar los registros del libro de compras y servicios, en forma distinta como lo indica la Ley la multa de Q 5,000.00 de conformidad con el artículo 44 numeral 5 del Decreto Número 4-2012.

## 5.8 ESTADO DEL RESULTADO

**Estado del Resultado**  
**Ingenieros Picapiedra, S. A**  
**Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014**  
**(Cifras expresadas en Quetzales)**

Cuentas	Año 2014	%
<b><u>Ingresos</u></b>	<b>8.774,500</b>	<b>100.00</b>
(-) <b>Costo de Venta</b>	<b>2.594,500</b>	<b>29.57</b>
(=) <b>Margen Bruto</b>	<b>6.180,000</b>	<b>70.43</b>
<b><u>Gastos de Operación</u></b>	<b>3.584,742</b>	<b>40.75</b>
<b><u>Gastos de distribución</u></b>	<b>1.034,570</b>	<b>11.79</b>
Sueldos	432,000	4.92
Bonificación	9,000	0.10
Cuota patronal	46,094	0.53
Prestaciones laborales	131,976	1.50
Publicidad	73,500	.084
Alquileres	<u>342,000</u>	<u>3.90</u>
<b><u>Gastos de Administración</u></b>	<b>2.550,172</b>	<b>29.06</b>
Sueldos	972,000	11.08
Bonificación	30,000	0.34
Cuota patronal	103,712	1.18
Prestaciones laborales	296,946	3.38
Depreciación	43,444	0.50
Amortización	12,320	0.14
Gastos Generales	410,000	4.67
Mant. y Rep. de Equipo	312,000	3.56
Combustibles	92,750	1.06
Papelería y útiles	87,300	0.99
Servicios públicos	<u>189,700</u>	<u>2.16</u>
<b>Ganancia en operación</b>	<b>2.595,257</b>	<b>29.58</b>
<b><u>Gastos financieros</u></b>	<b>50,132</b>	<b>0.57</b>
Intereses préstamo	<u>50,132</u>	<u>0.57</u>
Ganancia antes de impuesto	<b>2.545,125</b>	<b>29.00</b>
<b>ISR</b>	<b><u>712,635.00</u></b>	<b><u>8.12%</u></b>
Ganancia después del ISR	1.832,490.00	20.88%
Reserva Legal	91,624.50	1.04%
<b>Ganancia neta del período</b>	<b>1.740,865.50</b>	<b>19.84%</b>

Fuente: Elaboración propia

## 5.9 DETALLE DE INGRESOS

Constituyen cualquier partida u operación que afecte los resultados de la empresa, que aumenta las utilidades o disminuye las pérdidas. Son las cantidades de dinero que recibe una empresa por la venta de sus productos o servicios.

A continuación se presenta el detalle de los ingresos de Ingenieros Picapiedra S. A. durante el período objeto de investigación, estos ingresos están contenidos en el Estado del Resultado.

Detalle de los Ingresos  
Ingenieros Jordania, S. A.  
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2014  
(Cifras expresadas en Quetzales)

Período	Venta de Casas	Venta de Terrenos	Alquileres	Total
Enero			38,400	38,400
Febrero			38,400	38,400
Marzo			38,400	38,400
Abril			38,400	38,400
Mayo	1.000,000	78,425	38,400	1.116,825
Junio			38,400	38,400
Julio	1.000,000		38,400	1.038,400
Agosto	1.000,000	78,425	38,400	1.116,825
Septiembre	1.000,000		38,400	1.038,400
Octubre	1.000,000	78,425	38,400	1.116,825
Noviembre	1.000,000		38,400	1.038,400
Diciembre	2.000,000	78,425	38,400	2.116,825
<b>Suma Total de los Ingresos</b>	<b>8.000,000</b>	<b>313,700</b>	<b>460,800</b>	<b>8.774,500</b>

Fuente: Elaboración propia

De conformidad con el cuadro anterior la venta de casas es el rubro más significativo, de la entidad, representa el 91% de los ingresos totales.

## 5.10 FORMULACIÓN DE AJUSTES Y MULTAS

El resultado de la revisión de los Auditores Tributarios, se realizó ajustes a las cuentas: Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, así como una multa por infracción a los deberes formales de la siguiente manera:



Contribuyente Ingenieros Picapiedra, S. A.  
 NIT: 232323-3  
 Período Impositivo Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014.

## RESUMEN DE AJUSTES Y MULTA, A LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

No.	DESCRIPCIÓN	VALOR Q
<b>AJUSTES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>		
1	Ajuste por haber presentado en la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta, Sueldos y Salarios que no acreditó con la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, de conformidad con el artículo 3 literal e) del Decreto Número 4-2012	274,285.71
<b>AJUSTES AL CRÉDITO FISCAL</b>		
1	Ajuste en los Períodos de octubre y noviembre por haber declarado y registrado crédito fiscal, con facturas de Pequeño Contribuyente, por la adquisición de activos fijos que no se encuentran directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente, que es la construcción de condominios. Según artículo 3 literal a) y artículo 17 del Decreto 4-2012.	87,520.00
<b>TOTAL AJUSTES</b>		<b>361,805.71</b>
<b>MULTA POR NFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES</b>		
1	Multa por llevar los registros del libro de compras y servicios, en forma distinta como lo indica el artículo 44 numeral 5 del Decreto Número 4-2012.	5,000.00
<b>TOTAL MULTA</b>		
<b>TOTAL AJUSTES Y MULTA</b>		<b>366,805.71</b>

Lic. Barrabás Pocasangre  
 Supervisor  
 Departamento de Fiscalización  
 Región Central

Lic. Judas Bocanegra  
 Auditor Tributario  
 Departamento de Fiscalización  
 Región Central

## 5.11 AUDIENCIA



## AUDIENCIA

Guatemala 5 de febrero de 2015.

REFERENCIA	PROV-AUD-DFRC-SAT-0002140-2015
EXPEDIENTE No.	2015-02-01-05-002140
NOMBRAMIENTO No.	2015-02-01-02-001234

ASUNTO                      Ajustes y sanción derivados de la revisión de las obligaciones tributarias del contribuyente **Ingenieros Picapiedra, Sociedad Anónima, NIT 232323-3**, relacionados con el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y multa por infracción a los deberes formales, por el período impositivo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014.

Se confiere al contribuyente identificado en el asunto, con domicilio fiscal ubicado en Calle de Las Angustias, 28-69, zona 10, Edificio Rocardura, segundo nivel, oficina 222, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, AUDIENCIA por TREINTA (30) días hábiles improrrogables contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que manifieste su conformidad o inconformidad con los ajustes formulados por la Administración Tributaria: para el efecto deberá identificar y acompañar las pruebas que estime pertinentes, asimismo citar las leyes y aspectos técnicos en que base su impugnación.

Para los efectos antes indicados, se acompaña lo siguiente:

1. RESUMEN DE AJUSTES Y MULTAS
2. ANEXOS DE AJUSTES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
3. ANEXOS DE AJUSTES AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
4. LIQUIDACIÓN AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
5. ANEXO DE MULTA

BASE LEGAL: Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículos 19, 69, 98, 127, 130, 146 y 147 del Código Tributario y sus reformas; artículo 3 literal e) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y artículo 40 literal d) del Acuerdo número 2-98, del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

NOTIFÍQUESE:

\_\_\_\_\_  
Lic. Atila Matalascallando  
Jefe Departamento de Fiscalización  
Región Central

Nota: al responder hacer referencia al número de audiencia y expediente indicado en el epígrafe. Adicionalmente acompañar copia legalizada del Nombramiento de Representante Legal.

## 5.12 NOTIFICACIÓN

**CÉDULA DE NOTIFICACIÓN**

En el municipio de Guatemala del departamento de GUATEMALA  
 siendo las once horas con cinco minutos  
 del día 5 de febrero dos mil quince,  
 en Calle de Las Angustias, veintiocho guión sesenta y nueve,  
zona diez, Edificio Rocardura, segundo nivel, oficina 222,

NOTIFIQUE a: Ingenieros Picapiedra, S. A.

LA AUDIENCIA número: PROV-AUD-DFRC-SAT-CERO CERO CERO

DOS MIL CIENTO CUARENTA GUIÓN DOS MIL TRECE (0002140-2015)

de fecha 5 de febrero de dos mil quince

La cual es acompañada de Resumen de ajuste y multa, anexos de ajuste al Impuesto  
Sobre la Renta, anexos de ajuste al Impuesto al Valor Agregado, y liquidación es del  
Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor agregado y anexo de multa.

Entregándole una copia de cada uno de los mismos, por medio de ésta cédula que recibió

Juan de Dios Buenafe

Quien bien enterado (a) sí Firma. DOY FE: \_\_\_\_\_

(f) \_\_\_\_\_

NOTIFICADOR  
 José Mengele  
 Departamento de Fiscalización  
 Regional Central

## 5.13 MEMORIAL DE EVACUACIÓN DE AUDIENCIA

NIT.	232323-3
REFERENCIA	PROV-AUD-DFRC-SAT-0002140-2015
EXPEDIENTE No.	2015-02-01-05-002140

Señor

SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Su despacho

Yo, Juan Pérez Buenafe, mayor de edad, casado, guatemalteco, Administrador de Empresas, de este domicilio y vecindad, atentamente comparezco ante usted para **EVALUAR LA AUDIENCIA No. PROV-AUD-DFRC-SAT-0002140-2015**, conferida por esa Superintendencia; para lo cual,

**EXPONGO:**

- I. Actúo en calidad de Gerente General y Representante Legal de la entidad **INGENIEROS PICAPIEDRA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, extremo que acredito con fotocopia simple del respectivo nombramiento que acompaño al presente memorial.
- II. Señalo como lugar para recibir notificaciones las oficinas ubicadas en Calle de Las Angustias, veintiocho guión sesenta y nueve (28-69), zona diez (10), Edificio Rocardura, segundo nivel, oficina doscientos veintidós (222), Guatemala. PBX 2330 3030.
- III. Procedo a evacuar la Audiencia **No PROV-AUD-DFRC-SAT-0002140-2015**, del 5de enero de dos mil quince (2015).
- IV. Manifiesto mi inconformidad con los ajustes y sanción, con base a los hechos, pruebas y fundamentos de derecho que a continuación enumero:

**HECHOS:**

1. El 5 de enero 2015, fui notificado de la audiencia antes mencionada, por medio de la cual me plantean ajustes al Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y multa por infracción a los deberes formales, del período comprendido del uno de enero a treinta y uno de diciembre de 2014.

**INCONFORMIDAD Y DEFENSA:**

Reitero mi inconformidad con los ajustes y multas planteados, por las razones siguientes:

**AJUSTE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:**

- A. Ajuste por Q. 274,285.71 por haber presentado en la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta, Sueldos y Salarios que no acreditó con la copia de la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que genera impuesto a pagar de Q 76,800.00, según el artículo 3 literal e) del Decreto 4-2012

No estoy de acuerdo con este ajuste, toda vez que dichos sueldos están respaldados con las planillas debidamente firmadas por los trabajadores y obreros de la empresa, las pruebas correspondientes las estoy reuniendo y las presentaré en el período de prueba respectivo.

Manifiesto inconformidad con este ajuste, en virtud que la forma de proceder por mí representada se encuentra apegada en ley y coincide con el criterio institucional de la Administración Tributaria. En el período de prueba se demostraran tales extremos

**AJUSTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:**

- A Ajuste de Q.87,520.00 por haber declarado y registrado crédito fiscal, con facturas de pequeño contribuyente, por la adquisición de activos fijos que no se encuentran directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente, que es la construcción de condominios.

No estoy de acuerdo con este ajuste, toda vez el activo fijo mencionado en la explicación del ajuste si se utiliza y está al servicio de la Sociedad Anónima. Las pruebas correspondientes las estoy reuniendo y las presentaré en el periodo de prueba respectivo.

Manifiesto inconformidad con este ajuste, en virtud que la forma de proceder por mí representada se encuentra apegada en ley y coincide con el criterio institucional de esa Administración Tributaria. En el período de prueba se demostraran tales extremos.

**MULTA POR INFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES**

- A Multa de Q.5,000.00 por llevar los registros del libro de compras y servicios, en forma distinta como lo indica la Ley

No estoy de acuerdo con la sanción, toda vez el libro de compras y servicios aludidos en la explicación de la multa, se realizan de conformidad a principios de contabilidad

generalmente aceptados. Las pruebas correspondientes las estoy reuniendo y las presentaré en el periodo de prueba respectivo.

Manifiesto inconformidad con esta sanción, en virtud de que el libro de compras y servicios se encuentra realizado en forma clara, apegada en ley y coincide con el criterio institucional de esa Administración Tributaria. En el período de prueba se demostraran tales extremos.

### **PRUEBAS:**

Estoy reuniendo los documentos, con los cuales demostraré la veracidad de las afirmaciones vertidas en el presente memorial y las presentaré durante el período de prueba; período que en este mismo memorial solicito.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO:**

Fundamentos legales de este recurso,

1. Artículo 146 del Decreto 6-91, Código Tributario, reformado por el artículo 55 del Decreto número 4-2012, ambos del Congreso de la República de Guatemala, parte conducente: “verificación y audiencias. La Administración Tributaria verificara las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificara al contribuyente o al responsable.”  
Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aun cuando éstas no se generen de la omisión de pago de impuestos.  
Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6o.) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.....”
2. Artículo 143 del Decreto 6-91, Código Tributario, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, “Período de prueba. Cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de (30) días hábiles, el cual no podrá prorrogarse.

El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten.

No se admitirán las pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas.”

**SOLICITUD CONCRETA:**

Con base en lo antes expuesto y artículos de ley citados, atenta y respetuosamente

**SOLICITO:**

1. Se acepte la calidad con que actúo, con base al documento que acredito.
2. Se tome nota de la dirección señalada para recibir notificaciones.
3. Se tenga por evacuada la audiencia que fue concedida y se tenga por ejercitada la inconformidad y defensa, de acuerdo con los términos del presente memorial.
4. Se abra a prueba el presente caso por el término de treinta (30) días hábiles como lo preceptúan los artículos 143 y 146 del Decreto 6-91, Código Tributario, el último artículo modificado por el artículo 55 del Decreto número 4-2012, ambos del Congreso de la República de Guatemala.
5. Vencido el período de prueba y después del estudio correspondiente, se proceda a emitir resolución declarando sin efecto los ajustes planteados al Impuesto Sobre la Renta, por el período comprendido de enero a diciembre de 2014.

Guatemala, 20 de febrero de 2015

---

Juan Pérez Buenafe.

Anexo:  
Fotocopia legalizado de Documento personal de Identificación -DPI-.  
Fotocopia legalizada del Nombramiento de Representante Legal.

### 5.13.1 MEMORIAL DE PRESENTACIÓN DE PRUEBAS

Señor

SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Su despacho

Señor Superintendente: Yo, Juan Pérez Buenafe, de generales conocidas en esa dependencia, atentamente comparezco ante usted para **PRESENTAR LAS PRUEBAS** que ofrecí en mi memorial de Evacuación de Audiencia presentado el 20 de febrero de dos mil quince2015, para lo cual;

#### **EXPONGO:**

- I. Actuó en calidad de Gerente General y Representante Legal de la entidad **INGENIEROS PICAPIEDRA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, extremo que se encuentra debidamente acreditado en el expediente indicado en la referencia.
- II. Con la calidad antes dicha procedo a presentar las pruebas respectivas, con las cuales demuestro la veracidad de las afirmaciones expuestas en la Evacuación de Audiencia. Tales pruebas las presento atendiendo el mismo orden seguido en el referido memorial, así:

#### **AJUSTE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

##### **A. SUELDOS Y SALARIOS QUE NO SE ACREDITÓ LA PLANILLA DE IGSS Q274,285.71**

Previo a la presentación de las pruebas correspondientes, manifiesto que los sueldos y salarios están respaldos con las planillas correspondientes que se ajustan bajo este concepto, por lo tanto, procederé a detallar las pruebas en que se basa tal afirmación:

- 1) Fotocopias simples de las planillas originales correspondientes de los meses de junio, julio, agosto y septiembre del presente año, en donde se demuestra que dichas planillas se encuentran debidamente firmadas por los empleados y obreros de la empresa, las cuales se encuentran foliadas del 55 al 61
- 2) Fotocopias simples del Libro Salarios del folio 62 al 64, donde se confirma los pagos realizados a los obreros.
- 3) Reporte de la cuenta "IGSS por pagar" donde consta que se encuentran provisionadas para hacer los pagos posteriormente, debido a falta de liquidez no se ha presentado, se encuentran foliadas del 68 al 80.
- 4) Reporte de la cuenta "Sueldos y Salarios" del libro diario y mayor general, folio 95 al 177, en donde se demuestra que dichas planillas coinciden con lo reportado en la contabilidad

e incluidos en la declaración jurada de Impuesto Sobre la Renta del período 2014, la afirmación anterior, podrá verificarse, tanto con el cuadro de integración presentado en la página cinco (5) del presente memorial (en donde se detallan las planillas, como en el total registrado de la cuenta “sueldos y salarios”; para tal efecto, se adjunta todo el movimiento del año de dicha cuenta, con la finalidad que puedan verificar con certeza y veracidad lo anteriormente expuesto y poder comparar el total de la cuenta con el cuadro de integración de sueldos y salarios declarados y constatar que lo que se afirma es totalmente verdadero.

**AJUSTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:**

**A ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS, NO VINCULADOS CON EL PROCESO PRODUCTIVOQ 87,520.00**

Previo a la presentación de las pruebas correspondientes, manifiesto que con la factura Serie “B” número dos mil trescientos cuarenta y cinco (2345), de Mueblería la Elegancia, se adquirió un amueblado de sala, para la Sociedad Anónima; por lo tanto, procederé a detallar las pruebas en que se basa tal afirmación:

1. Fotocopia simple de la factura original Serie “B” número 2345, de Mueblería la Elegancia, Número de identificación Tributaria -NIT- 212121-1, del 24 de octubre de 2014, por concepto de Un amueblado de sala.
2. Este activo fijo se encuentra al ingresar a las oficinas centrales de la Sociedad Anónima, con el propósito de atender como se merecen a los clientes que visitan las instalaciones. Se adjuntan fotografías de las instalaciones con el amueblado de sala.
3. La adquisición del activo fijo, es de mucha utilidad y está al servicio de los usuarios, por lo tanto si procede su adquisición y registro en libros contables, toda vez que si se utiliza en el proceso de venta de la entidad.

**MULTA PORINFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES**

**A POR REGISTRAR EL LIBRO DE COMPRAS Y SERVICIOS, EN FORMA DISTINTA**

Previo a la presentación de las pruebas correspondientes, manifiesto que el libro de de comprasy prestación de servicios que se ajusta bajo este concepto, se encuentra debidamente registrado en forma clara, ordenada y actualizado; por lo tanto, procederé a detallar las pruebas en que se basa tal afirmación:

1. Fotocopia simple del libro de compras y prestación de servicios, debidamente autorizado por la Superintendencia de Administración tributaria, que contiene todas

las columnas realizadas por el período comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de 2014.

2. Fotocopias simples de los folios del libro de compras y adquisición de servicios, del número 21 al folio número 45, donde consta que los registros están anotados en forma evidente, sin manchones, tachaduras o enmiendas; que las facturas están registradas en forma lógica y evidente, porque contiene fecha del documento (día, mes y año), número del documento, serie del documento, clase de documento, número de identificación tributaria del proveedor, nombre del proveedor, en su caso precio de los bienes o insumos o precio de los servicios recibidos y valor del IVA.

Por las razones antes expuestas y pruebas presentadas, los ajustes y multa por infracción a los deberes formales son totalmente improcedentes, por lo que deberá dejarse sin efecto.

#### **SOLICITUD CONCRETA:**

Con base en lo antes expuesto, pruebas presentadas y artículos de Ley citados, atenta y respetuosamente

#### **SOLICITO**

1. Se acepte la calidad con que actúo, con base al documento que acredito.
2. Se tenga por presentadas, en tiempo, las pruebas que adjunto y se tomen en cuenta en el análisis y resolución del expediente respectivo.
3. Se continúe con el trámite correspondiente y al emitir resolución, se declare sin efecto los ajustes planteados al Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y la multa por infracción a los deberes formales, del período comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de 2012, así como las multas correspondientes, mora y los intereses causados.

Guatemala, 15 de marzo de 2015

---

JuanPérezBuenafe

Anexo:

Fotocopia simple del Documentos Personal de Identificación (DPI) del Representante Legal.

Fotocopia simple del Nombramiento de Representante Legal.

Pruebas presentadas foliadas del 1/281 al 281/281

5.13.2 RESOLUCIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN  
TRIBUTARIA



No. IRG-CRC-OTG-SER-2015-05-5-05-002140

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Guatemala, 1 de abril del 2015.

ASUNTO: **CONTRIBUYENTE INGENIEROS PICAPIEDRA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, NIT 232323-3, con domicilio fiscal encalle de las Angustias, veintiocho guion sesenta y nueve (28-69), zona diez (10), Edificio Rocardura, segundo nivel, oficina doscientos veintidós (222), Guatemala. PBX 2330 3030. Ajuste al Impuesto Sobre la Renta, ajuste al Impuesto al Valor Agregado, multa por infracción a los deberes formales, correspondiente al período impositivo comprendidos del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014.

REFERENCIA PROV-AUD-DFRC-SAT-0002140-2015  
EXPEDIENTE No. 2015-02-01-05-002140

Se tiene a la vista para resolver, con los antecedentes respectivos, el asunto relacionado,

**CONSIDERANDO:**

Que el 2 de enero de 2015, se emitieron nombramientos de Auditores Tributarios con el objeto de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, del contribuyente identificado en el asunto.

**CONSIDERANDO:**

Que al contribuyente citado, se le concedió AUDIENCIA por treinta días hábiles improrrogables contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que manifieste su conformidad o inconformidad con los ajustes formulados por la Administración Tributaria: para el efecto deberá identificar y acompañar las pruebas que estime pertinentes, asimismo citar las leyes y aspectos técnicos en que base su impugnación.

**CONSIDERANDO:**

Que la Audiencia concedida fue evacuada dentro del plazo legal, por el Gerente General Representante Legal del contribuyente, señor Juan Pérez Buenafe, quien acredita la calidad con que actúa, mediante fotocopia simple acta notarial adjunta al memorial de evacuación de la audiencia presentado el 20 de febrero de 2015, en Recepción de Documentos, División de Recaudación y Gestión, de la Superintendencia de Administración Tributaria. Los

argumentos expuestos y la documentación presentada por el Gerente General y Representante Legal de la contribuyente, se citarán en los apartados correspondientes a los ajustes, por lo que procede efectuar el análisis siguiente:

**INCONFORMIDAD Y DEFENSA:**

El contribuyente manifestó su inconformidad con los ajustes y multa planteados, por las razones siguientes:

**AJUSTE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:**

En cuanto al ajuste por no haber acreditado la copia de la planilla del IGSS con los sueldos salarios: que ascienden a la cantidad de Doscientos setenta y cuatro mil dcientos ochenta y cinco con setenta y un centavos Q.274,285.71, correspondiente a los meses de junio, julio, agosto, septiembre de 2014, manifestó: "...No estoy de acuerdo con este ajuste, toda vez que los sueldos están respaldados con planillas debidamente firmadas por los trabajadores y obreros de la empresa **PRUEBAS:** Las pruebas correspondientes fueron: Fotocopias simples de las planillas originales correspondientes de los meses de junio, julio, agosto y septiembre del presente año, en donde se demuestra la que dichas planillas se encuentran debidamente firmadas por los empleados y obreros de la empresa, las cuales se encuentran foliadas del 55 al 61.

Fotocopias simples del Libro Salarios del folio 62 al 64, donde se confirma los pagos realizados a los obreros.

Reporte de la cuenta "IGSS por pagar" donde consta que se encuentran provisionada para hacer los pagos posteriormente, debido a falta de liquidez no se ha presentado se encuentra foliadas del 68 al 80.

Reporte de la cuenta "Sueldos y Salarios" del libro diario y mayor general, folio 95 al 177, en donde se demuestra que dichas planillas coinciden con lo reportado en la contabilidad e incluidos en la declaración jurada de Impuesto Sobre la Renta del período 2014, La afirmación anterior, podrá verificarse, tanto con el cuadro de integración presentado en la página cinco (5) del presente memorial (en donde se detallan las planillas, como en el total registrado de la cuenta "sueldos y salarios"; para tal efecto, se adjunta todo el movimiento del año de dicha cuenta, con la finalidad que puedan verificar con certeza y veracidad lo anteriormente expuesto y poder comparar el total de la cuenta con el cuadro de integración de sueldos y salarios declarados y constatar que lo que se afirma es totalmente verdadero.

**AJUSTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:**

Ajuste de Q.87,500.00por haber declarado y registrado crédito fiscal, con facturas de pequeño contribuyente por la adquisición de activos fijos que no se encuentran directamente

vinculados con el proceso productivo del contribuyente, que es la construcción de condominios. **PRUEBAS:** Fotocopia simple de la factura original Serie "B" número 2345, de Mueblería la Elegancia, Número de identificación Tributaria -NIT- 212121-1, del 24 de octubre de 2014, por concepto de un amueblado de sala. Este activo fijo se encuentra al ingresar a las oficinas centrales de la Sociedad Anónima, con el propósito de atender como se merecen a los clientes que visitan las instalaciones. Se adjuntan fotografías de las instalaciones con el amueblado de sala. La adquisición del activo fijo, es de mucha utilidad y está al servicio de los usuarios, por lo tanto si procede su adquisición y registro en libros contables, toda vez que si se utiliza en el proceso de venta de la entidad.

**MULTA POR INFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES:**

Multa de Q.5,000.00 por llevar los registros del libro de compras y servicios, en forma distinta como lo indica la Ley. **PRUEBAS:** Fotocopia simple del libro de compras y prestación de servicios, debidamente autorizado por la Superintendencia de Administración tributaria, que contiene todas las columnas realizadas por el período comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de 2014. Fotocopias simples de los folios del libro de compras y adquisición de servicios, del número 21 al folio número 45, donde consta que las registros están anotados en forma evidente, sin manchones, tachaduras o enmiendas; que las facturas están registradas en forma lógica y evidente, porque contiene fecha del documento (día, mes y año), número del documento, serie del documento, clase de documento, número de identificación tributaria del proveedor, nombre del proveedor, en su caso precio de los bienes o insumos o precio de los servicios recibidos y valor del IVA.

**Base Legal:** de este recurso,

1. Artículo 146 del Decreto 6-91, Código Tributario, reformado por el artículo 55 del Decreto número 4-2012, ambos del Congreso de la República de Guatemala, parte conducente: "verificación y audiencias. La Administración Tributaria verificara las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificara al contribuyente o al responsable."

Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aun cuando éstas no se generen de la omisión de pago de impuestos.

Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta días hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de

este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6o.) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.....”

2. Artículo 143 del Decreto 6-91, Código Tributario, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, “Período de prueba. Cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de (30) días hábiles, el cual no podrá prorrogarse.

El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten.

No se admitirán las pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas.”

#### **CONSIDERANDO:**

Que las pruebas ofrecidas fueron presentadas dentro del plazo legal, por el Gerente General Representante Legal del contribuyente, señor Juan Pérez Buenafe, quien acredita la calidad con que actúa, mediante fotocopia simple acta notarial adjunta al memorial de presentación de pruebas, presentado el 15 de marzo de 2015, en Recepción de Documentos, División de Recaudación y Gestión, de la Superintendencia de Administración Tributaria. Los argumentos expuestos y la documentación presentada, por lo que procede efectuar el análisis y liquidación de la manera siguiente:

#### **SUELDOS Y SALARIOS QUE NO SE ACREDITÓ LA PLANILLA DE IGSS Q 274,285.71**

Previo a la presentación de las pruebas correspondientes, manifiesto que los sueldos y salarios están respaldos con las planillas correspondientes que se ajustan bajo este concepto, por lo tanto, procederé a detallar las pruebas en que se basa tal afirmación.

- 1) Fotocopias simples de las planillas originales correspondientes de los meses de junio, julio, agosto y septiembre del presenta año, en donde se demuestra que dichas planillas se encuentran debidamente firmadas por los empleados y obreros de la empresa, las cuales se encuentran foliadas del 55 al 61.
- 2) Fotocopias simples del Libro Salarios del folio 62 al 64, donde se confirma los pagos realizados a los obreros.
- 3) Reporte de la cuenta “IGSS por pagar” donde consta que se encuentran provisionada para hacer los pagos posteriormente, debido a falta de liquidez no se ha presentado se encuentran foliadas del 68 al 80.

- 4) Reporte de la cuenta “Sueldos y Salarios” del libro diario y mayor general, folio 95 al 177, en donde se demuestra que dichas planillas coinciden con lo reportado en la contabilidad e incluidos en la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta del período 2014, La afirmación anterior, podrá verificarse, tanto con el cuadro de integración presentado en la página cinco (5) del presente memorial (en donde se detallan las planillas, como en el total registrado de la cuenta “sueldos y salarios”; para tal efecto, se adjunta todo el movimiento del año de dicha cuenta, con la finalidad que puedan verificar con certeza y veracidad lo anteriormente expuesto y poder comparar el total de la cuenta con el cuadro de integración de sueldos y salarios declarados y constatar que lo que se afirma es totalmente verdadero

**AJUSTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS, NO VINCULADOS CON EL PROCESO PRODUCTIVO Q 816,853.33**

Previo a la presentación de las pruebas correspondientes, manifiesto que con la factura Serie “B” número dos mil trescientos cuarenta y cinco (2345), de Mueblería la Elegancia, se adquirió un amueblado de sala, para la Sociedad Anónima; por lo tanto, procederé a detallar las pruebas en que se basa tal afirmación:

1. Fotocopia simple de la factura original Serie “B” número 2345, de Mueblería la Elegancia, Número de identificación Tributaria -NIT- 212121-1, del 24 de octubre de 2012, por concepto de un amueblado de sala.
2. Este activo fijo se encuentra al ingresar a las oficinas centrales de la Sociedad Anónima, con el propósito de atender como se merecen a los clientes que visitan las instalaciones. Se adjuntan fotografías de las instalaciones con el amueblado de sala.
3. La adquisición del activo fijo, es de mucha utilidad y está al servicio de los usuarios, por lo tanto si procede su adquisición y registro en libros contables, toda vez que si se utiliza en el proceso de venta de la entidad.

**MULTA POR INFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES. POR REGISTRAR EL LIBRO DE COMPRAS Y SERVICIOS, EN FORMA DISTINTA.**

Previo a la presentación de las pruebas correspondientes, manifiesto que el libro de compras y adquisición de servicios que se ajusta bajo este concepto, se encuentra debidamente registrado en forma clara, ordenada y actualizado; por lo tanto, procederé a detallar las pruebas en que se basa tal afirmación:

- 1 Fotocopia simple del libro de compras y prestación de servicios, debidamente autorizado por la Superintendencia de Administración tributaria, que contiene todas las

columnas realizadas por el período comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de 2014.

- 2 Fotocopias simples de los folios del libro de compras y adquisición de servicios, del número 21 al folio número 45, donde consta que las registros están anotadas en forma evidente, sin manchones, tachaduras o enmiendas; que las facturas están registradas en forma lógica y evidente, porque contiene fecha del documento (día, mes y año), número del documento, serie del documento, clase de documento, número de identificación tributaria del proveedor, nombre del proveedor, en su caso precio de los bienes o insumos o precio de los servicios recibidos y valor del IVA.

Por las razones antes expuestas y pruebas presentadas, los ajustes y multa por infracción a los deberes formales son totalmente improcedentes, por lo que deberá dejarse sin efecto.

### **DEL ANÁLISIS A LAS ACTUACIONES**

Las pruebas aportadas y argumentos expuestos por el Gerente General y Representante Legal de la contribuyente que el hecho generador de los ajustes es incongruente, por lo tanto, están afectas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas de conformidad con las normas de ley citadas.

Con relación a las supuestas violaciones a garantías constitucionales y legales, éstas carecen de fundamento, debido a que la Administración Tributaria, en ningún momento viola las disposiciones legales contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que en el ejercicio de sus funciones, siempre actúa con apego a preceptos constitucionales, así como en las demás leyes existentes que le son aplicables. Prueba de ello, es que en el presente caso se ha dado cumplimiento al debido proceso en las actuaciones, de tal manera que en los ajustes formulados y las liquidaciones del impuesto, se precisaron los fundamentos de hecho y de derecho, y se notificaron a la contribuyente mediante audiencia conferida por el plazo legal, a efecto de que presentara los descargos y ofreciera los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa, conforme lo establecido en los artículos 12 y 14 de la misma Constitución. Cabe señalar que los ajustes se formularon de conformidad con lo dispuesto en los artículos 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 18 y 98 del Código Tributario y sus reformas, la Administración Tributaria realizó con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estimó convenientes, las investigaciones necesarias, con el fin de establecer con precisión el hecho generador.

Derivado de lo anterior, procede la siguiente:

**LIQUIDACIÓN****RESUMEN DE AJUSTES Y MULTA, A LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

<b>No.</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>	<b>VALOR Q</b>
------------	--------------------	----------------

<b>AJUSTES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>		
1	Ajuste por haber presentado en la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta, Sueldos y Salarios que no acreditó con la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social. De conformidad con el artículo 3 literal e) del Decreto Número 4-2012.	274,285.71
<b>AJUSTES AL CRÉDITO FISCAL</b>		
1	Ajuste en los Períodos de octubre y noviembre por haber declarado y registrado crédito fiscal, con facturas de Pequeño Contribuyente, por la adquisición de activos fijos que no se encuentran directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente, que es la construcción de condominios. Según el artículo 3 literal a) del Decreto Número 4-2012.	87,520.00

	<b>TOTAL AJUSTES</b>	361,805.71
	<b>MULTA POR NFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES</b>	

1	Multa por llevar los registros del libro de compras y servicios, en forma distinta como lo indica el artículo 44 numeral 5 del Decreto Número 4-2012.	5,000.00
---	---	----------

	<b>TOTAL MULTA</b>	5,000.00
--	--------------------	----------

	<b>TOTAL AJUSTES Y MULTA</b>	366,805.71
--	------------------------------	------------

Adicionalmente, cóbrense intereses resarcitorios sobre el impuesto omitido, conforme a los artículos 58 y 59 del Código Tributario y sus reformas.

**POR TANTO:**

La Superintendencia de Administración Tributaria, con base a lo expuesto, normas legales citadas y con fundamento a lo establecido en los artículos: 1, 19, 98, 100, 103, 104, 127, 130, 146, 150, 172 y 173 del Código Tributario y sus reformas, artículos vigentes en los períodos auditados; 3 literales e) y f) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 46 y 48 de su Reglamento Interno; 60 y 63 de la Resolución número 467-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**RESUELVE:**

1. **CONFIRMAR** los ajustes formulados por Impuesto Sobre la Renta de doscientos setenta y cuatro mil doscientos ochenta y cinco con setenta y un centavo (Q 274,285.71) ajuste al crédito fiscal ochenta y siete mil quinientos veinte con cero centavos (Q 87,520.00), y multa por infracción a los deberes formales cinco mil quetzales (Q 5,000.00), según esta citado en la formulación de ajustes. Adicionalmente, cóbrense los intereses resarcitorios de conformidad con los artículos 58 y 59 del Código Tributario y sus reformas. Los montos que por este acto se requieren a la contribuyente, los deberá ingresar en cualquier banco u otra entidad autorizada para el efecto.
2. **Notifíquese** y entréguese copia de la presente Resolución a la contribuyente en el lugar señalado para recibir notificaciones ubicado en Calle de Las Angustias, veintiocho guión sesenta y nueve (28-69), zona diez (10), Edificio Rocardura, segundo nivel, oficina doscientos veintidós (222), Guatemala., dentro del plazo legal, la cual constituye título ejecutivo de cobro. Se fija el plazo de diez (10) días hábiles al contribuyente, contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que haga efectivas dichas cantidades. Envíese copia de la presente Resolución debidamente notificada a la División de Recaudación y Gestión de la Gerencia de Contribuyentes Especiales para las gestiones administrativas de cobro y que posteriormente adjunte copia del Recibo de Ingresos Cobranza al expediente. Si el contribuyente no solventa el adeudo tributario y queda firme la Resolución, remítanse las presentes actuaciones al Departamento de Procesos Judiciales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, para su cobro por la Vía Económico Coactiva.

### 5.13.3 RECURSO DE REVOCATORIA

La empresa Ingenieros Picapiedra, Sociedad Anónima, situada en Calle de las Angustias, 28-69, zona 10, Edificio Rocardura, 2do nivel, oficina 222, Ciudad de Guatemala, teléfono 2330303, realiza un proceso de recurso de revocatoria en contra de resolución de fecha catorce de marzo del dos mil catorce, por los ajustes formulados por Impuesto Sobre la Renta doscientos setenta y cuatro mil doscientos ochenta y cinco con setenta y un centavo (Q 274,285.71), ajuste al crédito fiscal ochenta y siete mil quinientos veinte quetzales (Q 87,520.00), y multa por infracción a los deberes formales cinco mil quetzales (Q 5,000.00), ante la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual se desarrolla a continuación:

#### RECURSO DE REVOCATORIA

NIT.	232323-3
REFERENCIA	PROV-AUD-DFRC-SAT-0002140-2015
EXPEDIENTE No.	2015-02-01-05-002140

Señor Intendente

Intendencia de Recaudación y Gestión

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Su Despacho

Señor Intendente: Yo, Juan Pérez Buenafe, de generales conocidas en esa dependencia, atentamente comparezco ante usted para interponer RECURSO DE REVOCATORIA en contra de Resolución No. IRG-CRC-OTG-SER-2015-05-05-05-005432 emitida por esa Superintendencia para lo cual.

#### **EXPONGO:**

- A. actúo en calidad de Gerente General y Representante Legal de la empresa INGENIEROS PICAPIEDRA, SOCIEDAD ANÓNIMA, extremo que se encuentra debidamente acreditado en el expediente indicado en la referencia; no obstante, acompaño fotocopia simple del nombramiento respectivo.
- B. Señalo como lugar para recibir notificaciones las oficinas de mi representada ubicadas en Calle de las angustias, 28-69, zona 10, Edificio Rocardura, 2do nivel, oficina 222, Ciudad de Guatemala.

- C.** Con la calidad antes dicha, procedo a presentar RECURSO DE REVOCATORIA en contra de la Resolución No. IRG-CRC-OTG-SER-2014-05-05-05-005432 emitida por esa Superintendencia con fecha **1 de abril del 2015**.

Sustento el presente Recurso de Revocatoria den los hechos y fundamentos de derecho que a continuación enumero:

**HECHOS:**

1. Con fecha **5 de febrero del 2015**, se me notifico una cedula de ajustes se me concedió audiencia por treinta días para que presentara defensa en contra de dichos ajustes, formulados por Impuesto Sobre la Renta doscientos setenta y cuatro mil doscientos ochenta y cinco con setenta y uno centavos (Q 274,285.71), ajuste al crédito fiscal ochenta y siete mil quinientos veinte quetzales (Q 87,520.00), y multa por infracción a los deberes formales cinco mil quetzales (Q5,000.00).
2. **El 20 de febrero del 2015**, presente memorial de evacuación de la audiencia ya relacionada exponiendo mi inconformidad contra los ajustes ya mencionados y en el mismo ofrecí los medios de prueba para presentarlos en el plazo que establece la ley.
3. **El 15 de marzo del 2015**, presenté en tiempo, todos los documentos probatorios que desvanecieron los ajustes impuestos de la manera que me fueron requeridos.
4. **Con fecha 1 de abril del 2015**, fui notificado de la Resolución No. **IRG-CRC-OTG-SER-2015-05-05-05-005432**, la cual resuelve denegar la solicitud planteada en los memoriales de evacuación de audiencia y de presentación de pruebas, CONFIRMANDO "...los ajustes formulados por impuesto sobre la renta doscientos setenta y cuatro mil doscientos ochenta y cinco con setenta y un centavos ( Q 274285.71), ajuste al crédito fiscal ochenta y siete mil quinientos veinte quetzales (Q 87,520.00), y multa por infracción a los deberes formales un mil quetzales (Q 5,000.00), según esta citado en la formulación de ajustes. Adicionalmente, cóbrense los intereses resarcitorios de conformidad con los artículos 58 y 59 del Código Tributario y sus reformas. Los montos que por este acto se requieren a la contribuyente, los deberá ingresar en cualquier banco u otra entidad autorizada para el efecto."

**RAZONES DE MI INCONFORMIDAD:**

Manifiesto mi desacuerdo con lo establecido en la Resolución No. **IRG-CRC-OTG-SER-2015-05-05-05-005432**, por las razones siguientes:

Las pruebas aportadas adjunto a los memoriales interpuestos en nombre de mí representada, claramente explicaban y desvanecían los ajustes, toda vez que las

operaciones fiscales y contables revisadas, fueron realizadas con apego a la ley y dentro de marco de buenas prácticas de contabilidad. Las pruebas en mención fueron presentadas así:

- A. SUELDOS Y SALARIOS QUE NO SE ACREDITAN CON PLANILLA DE IGSSQ.274,285.71 que desvanecen el ajuste al Impuesto Sobre la Renta. Manifiesto que Los sueldos y salarios se ajustan bajo este concepto, por lo tanto, vuelvo a detallar las pruebas en que se basa tal afirmación:
- 1) Fotocopias simples de las planillas originales correspondientes de los meses de junio, julio, agosto y septiembre del presenta año, en donde se demuestra que dichas planillas se encuentran debidamente firmadas por los empleados y obreros de la empresa, las cuales se encuentran foliadas del 55 al 61
  - 2) Fotocopias simples del Libro Salarios del folio 62 al 64, donde se confirma los pagos realizados a los obreros.
  - 3) Reporte de la cuenta “IGSS por pagar” donde consta que se encuentran provisionadas para hacer los pagos posteriormente, debido a falta de liquidez no se ha presentado.
  - 4) Reporte de la cuenta “Sueldos y Salarios” del libro diario y mayor general, folio 95 al 177, en donde se demuestra que dichas planillas coinciden con lo reportado en la contabilidad e incluidos en la declaración jurada de Impuesto Sobre la Renta del período 2012, La afirmación anterior, podrá verificarse, tanto con el cuadro de integración presentado en la página cinco (5) del presente memorial (en donde se detallan las planillas, como en el total registrado de la cuenta “sueldos y salarios”; para tal efecto, se adjunta todo el movimiento del año de dicha cuenta, con la finalidad que puedan verificar con certeza y veracidad lo anteriormente expuesto y poder comparar el total de la cuenta con el cuadro de integración de sueldos y salarios declarados y constatar que lo que se afirma es totalmente verdadero.
- B. ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS, NO VINCULADOS CON EL PROCESO PRODUCTIVO Q 87,520.00. Para desvanecer el ajuste al Impuesto el Valor Agregado. Manifiesto que con la factura Serie “B” número dos mil trescientos cuarenta y cinco (2345), de Mueblería la Elegancia, se adquirió un amueblado de sala, para la Sociedad Anónima; por lo tanto, procederé a detallar las pruebas en que se basa tal afirmación:
- 1) Fotocopia simple de la factura original Serie “B” número 2345, de Mueblería la Elegancia, Número de identificación Tributaria -NIT- 212121-1, del 24 de octubre de 2012, por concepto de Un amueblado de sala.

- 2) Este activo fijo se encuentra al ingresar a las oficinas centrales de la Sociedad Anónima, con el propósito de atender como se merecen a los clientes que visitan las instalaciones. Se adjuntan fotografías de las instalaciones con el amueblado de sala.
- 3) La adquisición del activo fijo, es de mucha utilidad y está al servicio de los usuarios, por lo tanto si procede su adquisición y registro en libros contables, toda vez que si se utiliza en el proceso de venta de la entidad.

C. **POR REGISTRAR EL LIBRO DE COMPRAS Y SERVICIOS, EN FORMA DISTINTA.**

Para desvanecer el ajuste a la multa por infracción a los deberes formales. Manifiesto que el libro de compras y adquisición de servicios que se ajusta bajo este concepto, se encuentra debidamente registrado en forma clara, ordenado y actualizado; por lo tanto, procederé a detallar las pruebas en que se basa tal afirmación: 1) Fotocopia simple del libro de compras y adquisición de servicios, debidamente autorizado por la Superintendencia de Administración tributaria, que contiene todas las columnas realizadas por el período comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de 2012. 2) Fotocopias simples de los folios del libro de compras y adquisición de servicios, del número 21 al folio número 45, donde consta que las registros están anotadas en forma evidente, sin manchones tachaduras o enmiendas; que las facturas están registradas en forma lógica y evidente, porque contiene fecha del documento (día, mes y año), número del documento, serie del documento, clase de documento, número de identificación tributaria del proveedor, nombre del proveedor, en su caso precio de los bienes o insumos o precio de los servicios recibidos y valor del IVA. No obstante lo anteriormente indicado, es conveniente mencionar que las razones y bases legales de la resolución que impugno, no son fundamentos para denegar mi solicitud, en virtud que no está debidamente razonada. Es imprecisa.

Con lo expuesto en el presente memorial, queda demostrado que la resolución que se impugna es insostenible, por lo que los ajustes impuestos no tienen sustento documental y las operaciones relacionadas están realizadas correctamente, y demostrado que dichos ajustes deben darse por desvanecidos como fue solicitud, porque no son técnicamente procedentes.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO:**

Invoco como fundamentos legales de este recurso: El artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido...”, El

artículo 154 del Código Tributario preceptúa: “Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte. En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable legal ante el funcionario que dictó la resolución...”.

**SOLICITUD CONCRETA:**

Con base en lo antes expuesto y artículos de ley mencionados, atentamente,

**SOLICITO:**

1. Se acepte la calidad con que actuó con base al documento que lo acredita.
2. Se tome nota de la dirección señalada para recibir notificaciones.
3. Se tenga por presentado y se acepte para su trámite el presente **RECURSO DE REVOCATORIA** en contra de la Resolución No. IRG-CRC-OTG-SER-2015-05-05-05-005432, emitida por esa Superintendencia y notificada el 14 de marzo dos mil catorce.
4. Después de realizar los trámites correspondientes, y dentro de los plazos de ley, se proceda a emitir resolución, declarando **CON LUGAR** el presente Recurso de Revocatoria; dejando sin efecto la resolución impugnada, consecuentemente sin efecto los ajustes planteados.

Guatemala, 5 de abril de 2015

---

Juan Pérez Buenafe.

**Anexo:**

1. Fotocopia simple del nombramiento del Representante Legal.
2. Fotocopia simple de cédula de Representante Legal.

5.14 PROVIDENCIA DE ELEVACIÓN DE ACTUACIONES AL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



**GERENCIA DE CONTRIBUYENTES ESPECIALES.** División de Resoluciones. Guatemala, 10 de abril del 2015.

ASUNTO: La entidad contribuyente **Ingenieros Picapiedra, Sociedad Anónima, NIT 232323-3**, mediante memorial recibido 5 de abril del 2015, interpone **recurso de revocatoria**, contra la resolución IRG-CRC-OTG-SER-2015-05-05-005432 de fecha 1 de abril 2015, legalmente notificada.

REFERENCIA PROV-AUD-DFRC-SAT-0002140-2015  
EXPEDIENTE No. 2015-02-01-05-002140

Atentamente se elevan las presentes diligencias al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, acompañando el Recurso de Revocatoria, interpuesto dentro del plazo legal, conforme lo establece el artículo 154 del Código Tributario y 56 del Decreto 4-2014, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando .

En consecuencia se acepta el Recurso de Revocatoria interpuesto y se concede el trámite del mismo, acompañando el expediente respectivo que consta de 333 folios incluyendo la presente.

División de Resoluciones  
Gerencia de Contribuyentes Especiales  
PRO-SAT-GEG-DR-620-2015  
EHFG/grc/pchm

5.15 IMPACTOS RELEVANTES DEL DECRETO NÚMERO 4-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, EN LAS OPERACIONES FISCALES DE UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA CONSTRUCCIÓN DE CONDOMINIOS

Los impactos analizados en el presente estudio, se presentan los más relevantes:

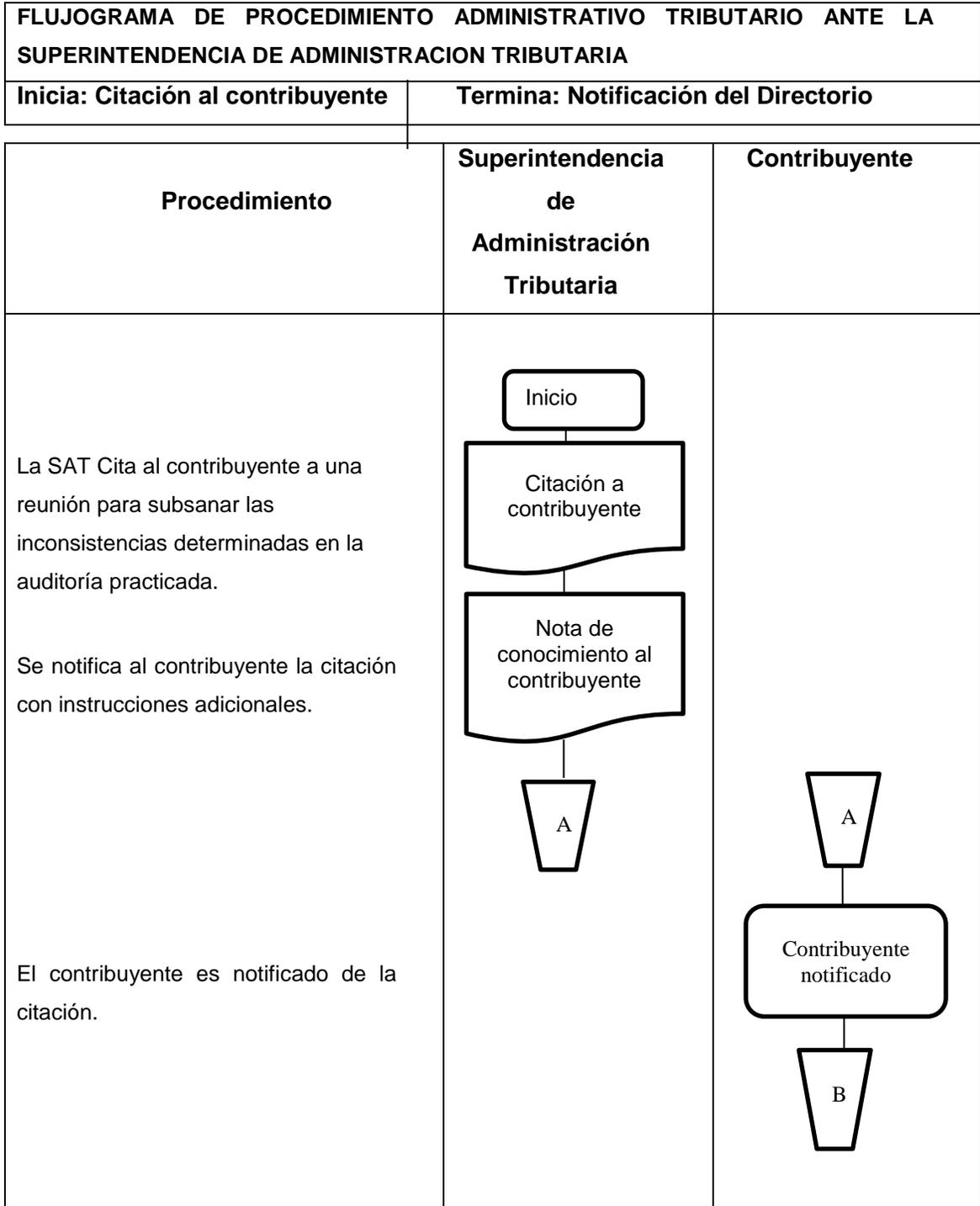
- ❖ El Impacto del artículo 3 referente a la deducibilidad de los costos y gastos del Impuesto Sobre la Renta, tiene 3 aspectos importantes de los cuales se reflejan el impacto:
  - ✓ Es de carácter fiscal, en virtud que el incumplimiento de éstos, tiene como consecuencia un ajuste del Impuesto Sobre la Renta.
  - ✓ Es de carácter de control, en virtud que ésta ley introduce mayores controles para la deducibilidad, el incumplimiento éstos, tiene como consecuencia la no deducibilidad del costo al Impuesto Sobre la Renta.
  - ✓ De carácter pecuniario, en virtud que el incumplimiento de los dos anteriores, tiene como consecuencia el pago de multas, recargos, intereses, y afecta negativamente para la empresa.
  - ✓ Un impacto de carácter fiscal negativo en virtud que tendrá que pagar cantidades mayores en concepto de impuestos, al no poder deducir de su renta bruta los costos y gastos en los casos siguientes: 1) cuando no se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el Impuesto Sobre la Renta cuando corresponda. Podrá ser deducible hasta que se haya enterado la retención; 2) cuando la documentación legal para el respaldo de los costos y gastos deducibles será la exigida por la Ley al Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado y otras disposiciones legales tributarias; 3) cuando los sueldos, salarios y prestaciones laborales que no sean acreditados con copia de la planilla presentada al IGSS; 4) Cuando los respaldos con factura emitida en el exterior en la importación de bienes, que no sean soportados con declaraciones aduaneras de importación y su recibo de pago; 5) Cuando las mejoras permanentes realizadas a los bienes de activo fijo que prolonguen la vida útil de dichos bienes y cuando incrementen su capacidad de producción; 6) Cuando el monto de las depreciaciones de bienes inmuebles cuyo valor base excede del que consta en matrícula fiscal; y 7) Cuando el contribuyente tenga pérdidas fiscales durante 2 períodos consecutivos o margen bruto inferior al 4% del total de ingresos gravados, deberá presentar informe, declaración jurada, estados financieros auditados y medios de prueba documentales antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual de Impuesto Sobre la Renta.

- ❖ El artículo 4 referente al Tipo impositivo y régimen para personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles con inclusión de las agropecuarias y otros entes o patrimonios afectos, tiene dos aspectos importantes que reflejan el impacto:
  - ✓ De carácter fiscal, cuando la ley establece que la forma de pago será únicamente por medio de retenciones definitivas del 5% del Impuesto Sobre la Renta.
  - ✓ De carácter de mejor control, cuando la opción de pago directo se limita a quienes están autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria.
  
- ❖ El impacto del artículo 7 referente a la base del crédito fiscal es de carácter fiscal y de forma negativa para el contribuyente por las razón siguiente: Porque el contribuyente no deberá presentar durante 3 meses reporte precios de venta promedios menores al costo de adquisición o producción de bienes, en virtud que quedará sujeto a determinación de oficio por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.
  
- ❖ El impacto del artículo 8 referente a la documentación del crédito fiscal es de carácter fiscal por que la SAT solo reconocerá el crédito fiscal cuando se encuentre respaldado por facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando hubieran sido emitidas a través de un Generador de Facturas Electrónicas autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria, adicionalmente las mismas deben cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 30 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
  
- ❖ El impacto del artículo 9 referente a los documentos que deben emitirse para respaldar ventas y la prestación de servicios, tiene dos aspecto que reflejan el impacto:
  - ✓ Carácter Fiscal en virtud que el incumplimiento de éstos, es sancionado de multa establecida en el artículo 44 numeral 8 de la ley en mención y es sancionada pecuniariamente.
  - ✓ Carácter de control. En virtud que es una obligación emitir facturas, facturas de pequeño contribuyentes por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción y perdida cualquier hecho que implique faltante.

- ❖ El impacto en los artículos 12 y 13 estos dos tienen dos aspectos que reflejan el impacto:
  - ✓ Carácter de Fiscal en virtud que la compra de bienes y la contratación de servicios que sean de pequeño contribuyente no tiene derecho a crédito fiscal, caso contrario será ajustado el Impuesto al Valor Agregado.
  - ✓ De carácter de mejor control. En virtud que el pequeño contribuyente ya no tiene que preocuparse de presentar declaración anual, queda relevado del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta y tampoco está afecto al Impuesto de Solidaridad.
  
- ❖ El impacto del artículo 31 referente a la simulación fiscal tiene 3 aspectos importantes que reflejan el impacto:
  - ✓ De carácter fiscal, en virtud que cuando la SAT, determina que existe simulación fiscal en detrimento de la recaudación tributaria, cuando se dan los hechos siguientes:
    - a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza.
    - b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas;
    - c) Constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas.
  - ✓ De carácter Penal en virtud que al darse estas maniobras, la SAT está obligada a iniciar las acciones penales, cuando corresponda; y se formulará los ajustes que considere pertinentes.
  - ✓ de carácter pecuniario, en virtud que darse estas maniobras, si el contribuyente es sancionado, deberá pagar multas, recargos e intereses.
  
- ❖ El artículo 38 respecto de la Solvencia fiscal, tiene dos aspectos que reflejan el impacto:
  - ✓ De carácter fiscal, cuando la SAT hace constar que, un contribuyente se encuentra al día en el cumplimiento de sus deberes tributarios formales y ha pagado los adeudos tributarios líquidos y exigibles, está fiscalizando a todos los contribuyentes que tiene registrados

- ✓ De carácter de mejor control, porque cuando el sistema no emita la solvencia fiscal, entonces se emitirá una constancia en la que se señalen los deberes formales o adeudos pendientes de cumplimiento y el contribuyente tendrá forzosamente que ponerse al día en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
  
- ❖ El artículo 66 acerca de la tarifa específica del Impuesto de Papel Sellado Especial para Protocolos, impacta negativamente las actividades contractuales del empresario porque incremento en 1,000% el valor del Impuesto de Papel Sellado Especial para Protocolos, subiendo a diez Quetzales (Q10.00) cada hoja, que antes la tenía un valor de un Quetzal (Q 1.00) por cada hoja, incremento que los Notarios trasladaran a sus clientes.
  
- ❖ El impacto del artículo 70 que adicionó al artículo 358 "B" del Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República, los numerales once y doce, tiene como aspecto relevante:
  - ✓ De carácter Penal, debido a que en el momento que en auditoria se detecte que el contribuyente: a) simuló la compra de bienes o mercancías cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando, o b) cuando emita, facilite o proporcione facturas a un tercero para simular la adquisición de bienes o mercancías, la SAT está obligada de iniciar las acciones penales, por el delito de caso especial de defraudación tributaria que tienen penas de prisión de uno a seis años, y multa equivalente al impuesto omitido.

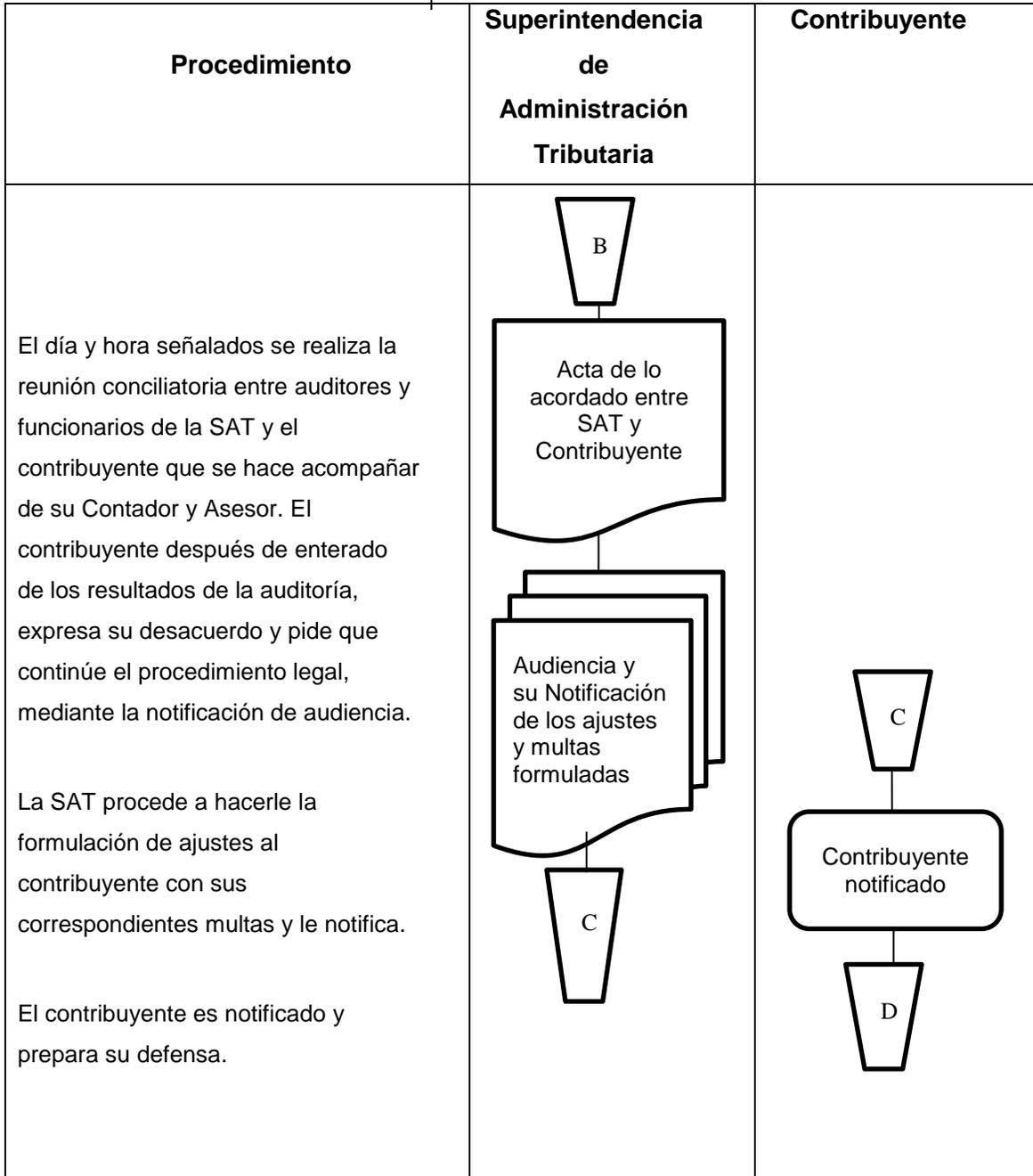
5.16 FLUJOGRAMA DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.



**FLUJOGRAMA DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

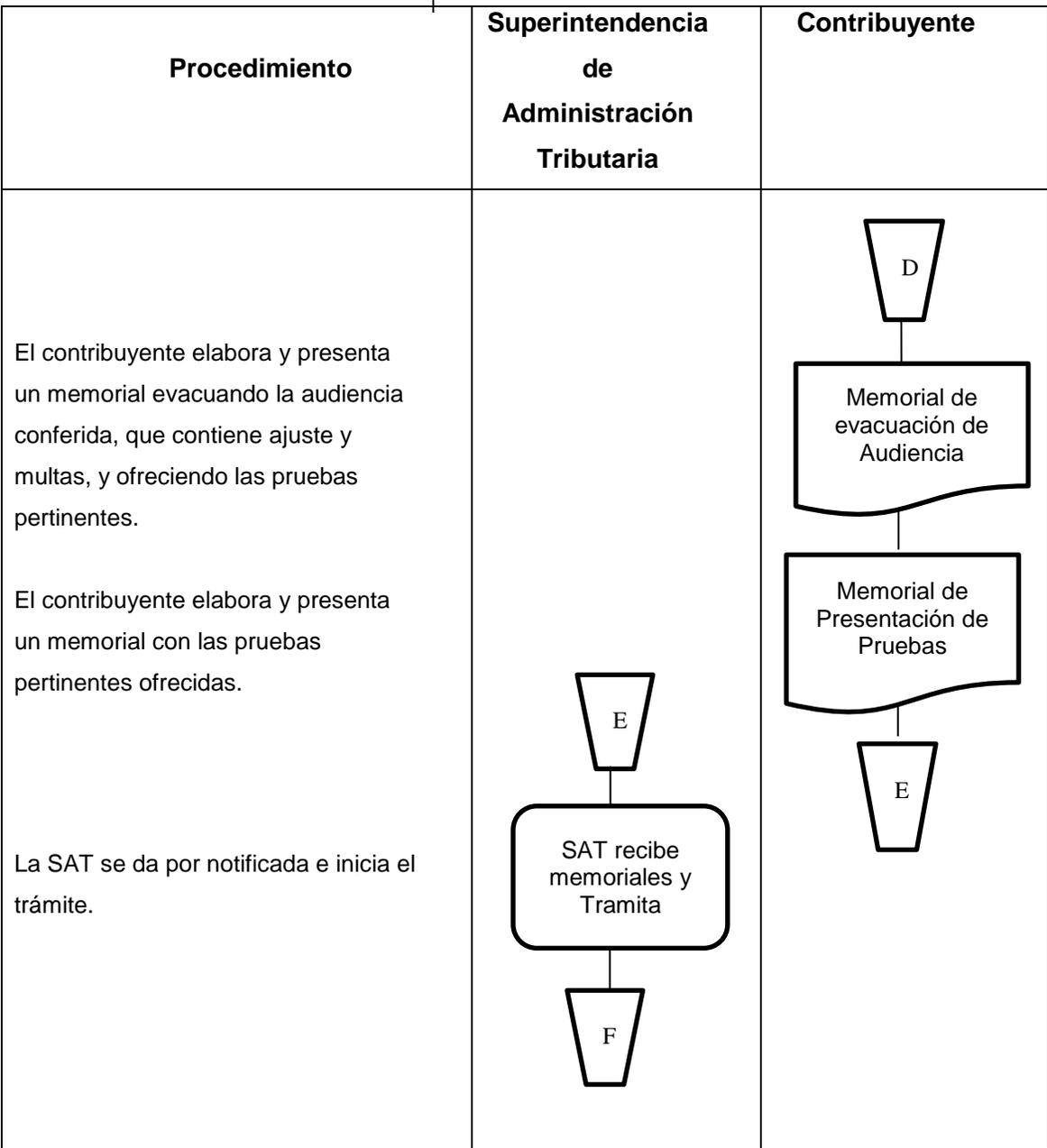
**Inicia: Citación al contribuyente**

**Termina: Notificación del Directorio**



**FLUJOGRAMA DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

**Inicia: Citación al contribuyente** | **Termina: Notificación del Directorio**



**FLUJOGRAMA DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

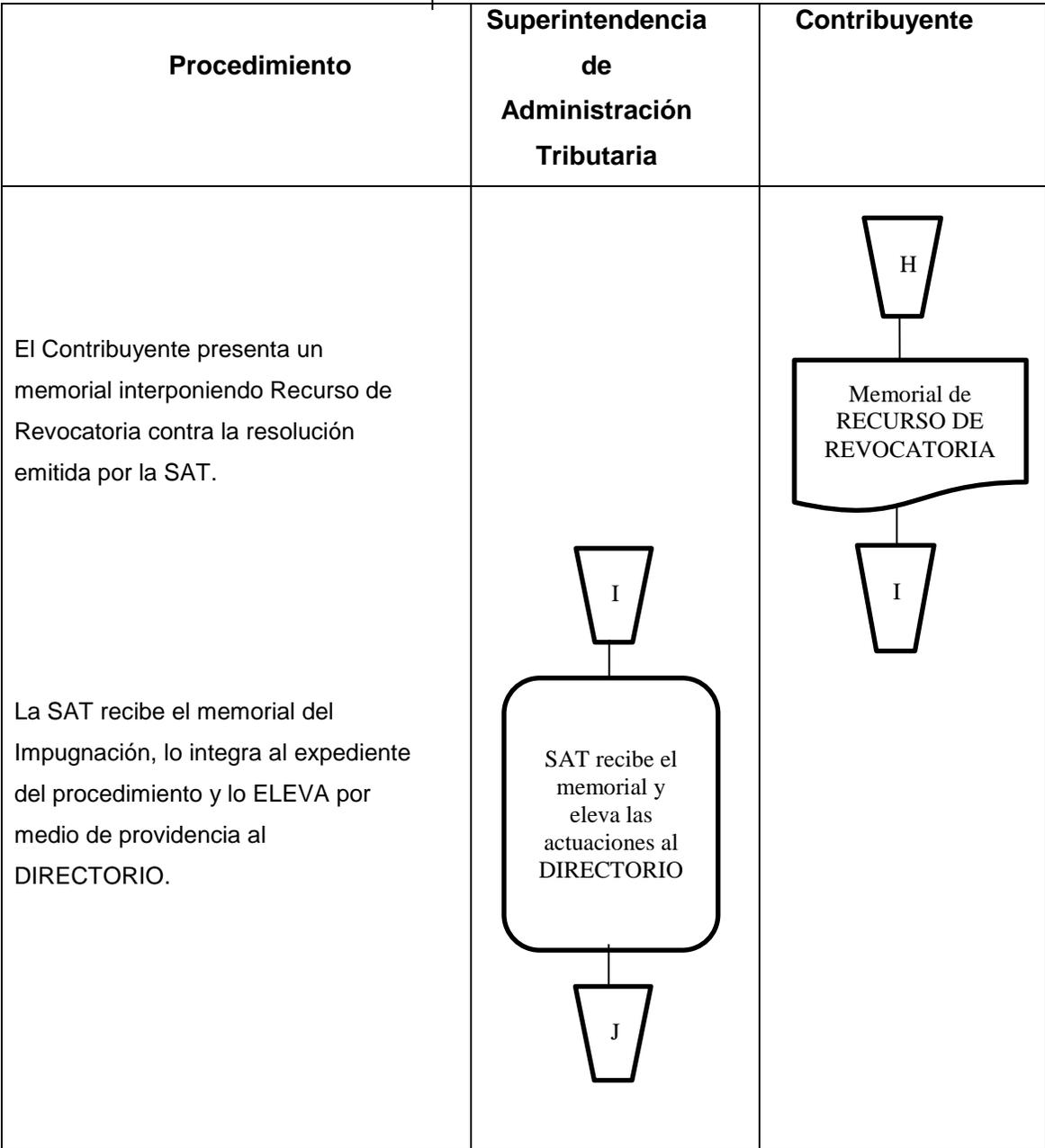
**Inicia: Citación al contribuyente**

**Termina: Notificación del Directorio**

Procedimiento	Superintendencia de Administración Tributaria	Contribuyente
<p>La SAT emite RESOLUCION, confirmando los ajustes y multas formulados.</p> <p>El contribuyente es notificado de la resolución emitida.</p>		

**FLUJOGRAMA DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

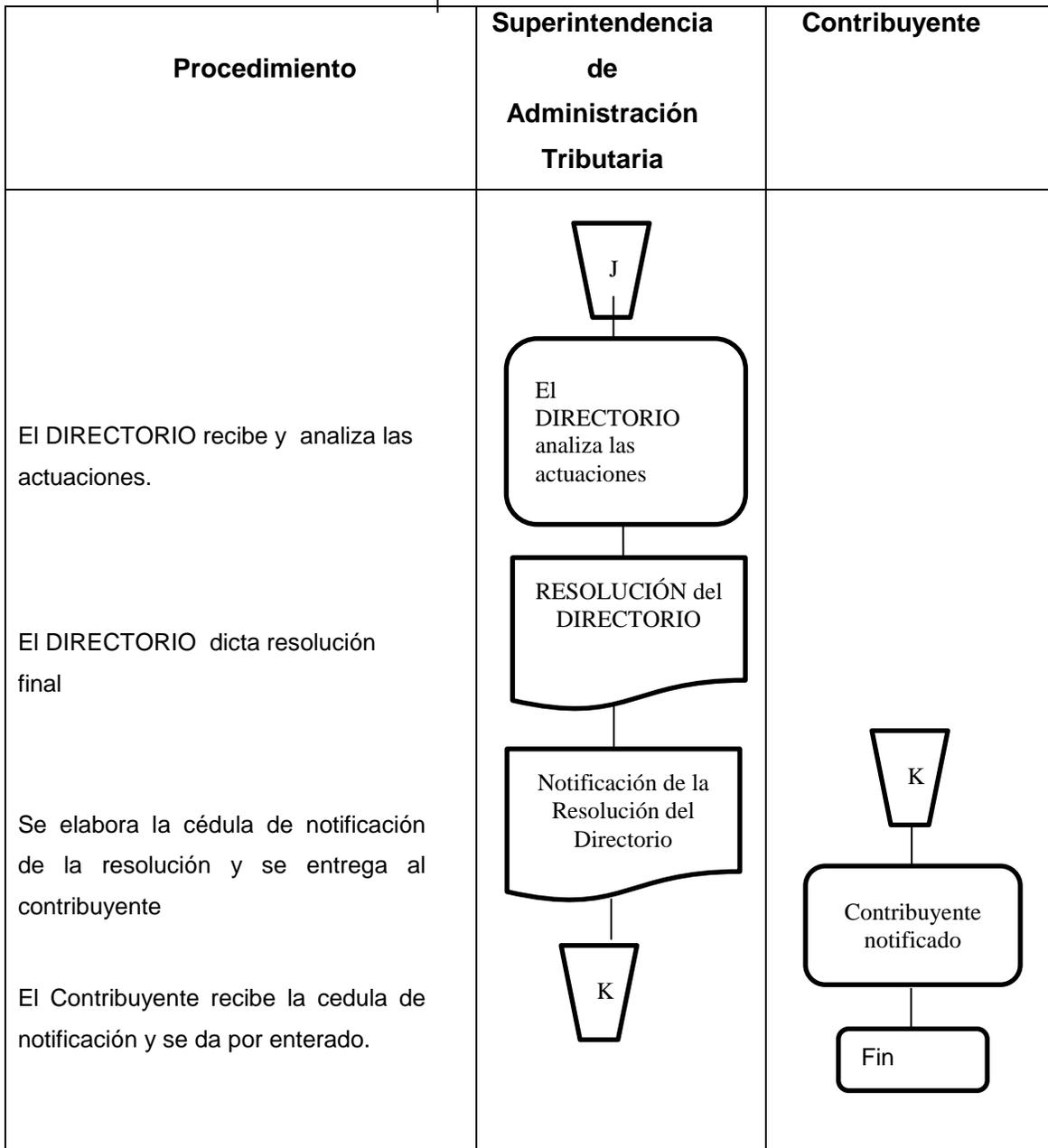
**Inicia: Citación al contribuyente**      **Termina: Notificación del Directorio**



**FLUJOGRAMA DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

**Inicia: Citación al contribuyente**

**Termina: Notificación del Directorio**



## CONCLUSIONES

- 1) Los impuestos constituyen obligaciones monetarias que sirven al Estado de Guatemala, para cumplir con su deber de proporcionar seguridad, educación, salud, infraestructura y demás obligaciones contenidas en la Constitución Política de la República y que todos los contribuyentes deben trasladar a la Administración Tributaria, con cabalidad, tomando en cuenta que al omitir la presentación y pago de impuestos, el contribuyente constructor de condominios, es susceptible de alguna verificación y citación por parte de la SAT.
- 2) Con las reformas a las leyes tributarias, contenidas en el Decreto número 4-2012, se determinó en el presente estudio, los impactos con carácter **fiscal**, derivado que el incumplimiento de estas disposiciones, el contribuyente es afectado directamente con ajustes del ISR, e IVA, **pecuniariamente** porque éstos originan el pago de multas, recargo de intereses, **penalmente**, porque cuando el contribuyente no solventa su situación en vía administrativa, la SAT traslada el caso en la vía del proceso económico coactivo en ésta y otras instancias; procede el embargo de bienes, arraigo, encarcelamiento del contribuyente mediante la aplicación de las medidas de garantía cuando se haya tipificado como delitos tributarios en el ámbito penal.
- 3) Toda reforma a las leyes tributarias genera incertidumbre, tanto para los contribuyentes, como para la Administración Tributaria; sin embargo, la presente ley identificada y comentada en la presente tesis y llamada popularmente Ley Antievasión II, viene a combatir un flagelo que enfrenta toda sociedad como es la evasión fiscal y el contrabando, constituyendo estos dos fenómenos un duro golpe a las finanzas del Estado y a la competitividad del sector formal de la economía, que es el que sostiene la carga tributaria en gran medida. En este caso, las empresas que se dedican a la construcción de condominios aún persiste desconocimiento de estas disposiciones y otras, derivado de la falta de determinación correcta de los impuestos.
- 4) Un proceso de defensa en materia de impuestos es conveniente solventarlo en la vía administrativa, aportando todos elementos de prueba y argumentos necesarios que se dispone, a efecto de no ir a Tribunales, a un proceso contencioso administrativo, pues en

el primero se hace ante personal técnico de la administración tributaria y en el segundo, ante jueces que priorizan los aspectos relacionados con el derecho.

- 5) El Decreto 4-2012 del Congreso de la República, lo que vino a introducir, es la facilitación a la Superintendencia de Administración Tributaria, para tener mayores herramientas de control en la fiscalización, adecuando las normas tributarias con la finalidad que las mismas le permitan ser más eficiente en la precepción de los tributos, en especial en la reducción de la defraudación que de alguna manera los contribuyentes defraudan por desconocimiento o de forma premeditada, para pagar menos impuestos, ésta práctica ponen en grave riesgo la continuidad de las empresas, en virtud que podrían ser sancionados con cierre de empresa por parte de la SAT.

## RECOMENDACIONES

1. Que todas las personas y empresas afectas a pago de gravámenes, cumplan con cancelar los impuestos establecidos por el Estado, en la forma, cantidad y tiempo que determinan las normas y disposiciones emitidas por el Congreso de la República de Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria.
2. Que todas las personas individuales y jurídicas, sujetas a la fiscalización de la administración tributaria, mantengan sus registros contables al día con su documentación de soporte debidamente ordenada, a efecto que al ser requerida por dicha entidad a través de sus auditores tributarios, sea mostrada de manera precisa y oportuna, de esa manera no puedan ser sancionados fiscalmente, o de alguna forma penalmente por la tipificación de delito tributario.
3. Que los contribuyentes, se capaciten y adquieran conocimiento, para la correcta y oportuna aplicación del Decreto número 4-2012, "Disposiciones Para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando para que sus operaciones contables no sean afectadas y que puedan tener como consecuencia desde la aplicación de una sanción monetaria, el cierre de empresa o hasta la posible tipificación de un delito de índole penal.
4. Es recomendable la correcta aplicación de los recursos de defensa, a los cuales tienen derecho los contribuyentes, que les permitirá ganar un proceso de defensa ante la Superintendencia de Administración Tributaria, toda vez se tenga la certeza de que la formulación de ajustes sean improcedentes, por lo que en ningún caso debe existir motivos para ser sancionado por la SAT, por lo que es necesario tener los elementos necesarios para demostrar lo contrario.
5. Es conveniente oportuno y pertinente, que los contribuyentes tengan conocimiento y asesoramiento especializado en el uso de los medios de defensa, ante la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de aprovechar plazos que la ley permite, y cumplir con las disposiciones contenidas en el Decreto 4-2012.

**REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

1. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala, 1986.
2. Ayala R., Carlos I./ Chacón Veliz, Miguel A. y Luis F. Olayo Ortiz, “La Modernización de la Ciudad de Guatemala, la Reconfiguración Arquitectónica de su Centralidad Urbana (1918-1955)”, Centro de Investigación de la Facultad de Arquitectura -CIFA-, Dirección General de Investigación -DIGI-, Programa Universitario de Investigación en Historia de Guatemala. Guatemala 1996.42 páginas.
3. Barandiarán, Rafael. Diccionario de Términos Financieros. 6ª Edic. Editorial Trillas. México, 2008. 368 páginas.
4. Cárdenas Cutiño, Gustavo y Daza Ramírez, Marco Tulio, Diccionario de Contabilidad y Sistemas de Información, Universidad de Guadalajara, México. Primera Edición, 2004. 272 páginas.
5. Congreso de la República de Guatemala Decreto 6-91, Código Tributario.
6. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 12-2002, Código Municipal.
7. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria
8. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo.
9. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo.
10. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 15-98, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles.
11. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 17-73, Código Penal.
12. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
13. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 2-70, Código de Comercio(16)
14. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado.
15. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 2-89, Ley del Organismo Judicial
16. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.

17. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 57-2000, Ley de Propiedad Industrial. Ley de Propiedad Industrial.
18. Eglash, Joanne. Cómo preparar el plan de negocios.com. Edit. Gestión 2000. Barcelona, España. 2002. 153 páginas.
19. Greco, Orlando. Diccionario de Economía. 3ª Edición. FlondaValletta Ediciones. 2006. 518 páginas.
20. Internacional AccountingStandardsBoard. Normas Internacionales de Contabilidad. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. 2012. 1799 páginas.
21. Jefe de Gobierno de la República de Guatemala. Decreto Ley número 106, Código Civil
22. Jefe de Gobierno de la República de Guatemala. Decreto Ley número 107, Código Procesal Civil y Mercantil
23. Ministerio de Economía. "Acuerdo Gubernativo número 178-2001, para el Vice ministerio de Desarrollo de la Microempresa, Pequeña y Mediana Empresa en Guatemala".
24. Ossorio. Manuel. Dic.de CC JJ, PP y SS. 37ª Edición actualizada, Editorial Heliasta. Buenos Aires, Argentina 2011. 1008 páginas.
25. Pineda Suárez, Carlos Julio. Las Empresas de la Economía Solidaria en Ibero América. Editorial Nomos, S.A. Impreso en Colombia. Edición 1999. 432 páginas.
26. Propiedad Literaria del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores – Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados –Cuarta Edición Guatemala – 1995 (
27. Ruiz Orellana, Alfredo Enrique. Diccionario de Términos Contables, Cuarta Edición, Ediciones Alendro, 2007. 525 páginas.
28. TresierraTanaka, Alvaro y Maria Alejandra Ferrer. Las Pymes y las Teorías Modernas Sobre Estructura de Capital. Revista Compendium. Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado. Buenos Aires, Argentina, 2009. 83 páginas.