

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



ESTUDIO FISCAL Y JURÍDICO DE PROCESOS DE ASISTENCIA
Y CONTROLES A LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES MEDIANOS
DEL SECTOR COMERCIO -PREVIO A UN PROCESO ADMINISTRATIVO
TRIBUTARIO- Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA, EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA DURANTE EL
PERÍODO 2012-2016

LIC. ARIEL LUNA PAREDES

Guatemala, octubre de 2019

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



ESTUDIO FISCAL Y JURÍDICO DE PROCESOS DE ASISTENCIA
Y CONTROLES A LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES MEDIANOS
DEL SECTOR COMERCIO -PREVIO A UN PROCESO ADMINISTRATIVO
TRIBUTARIO- Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA, EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA DURANTE EL
PERÍODO 2012-2016

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestro en Ciencias, con base en el "Normativo de Tesis para Optar al Grado de Maestro en Ciencias", aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto Séptimo del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

AUTOR:
LIC. ARIEL LUNA PAREDES

ASESOR:
LIC. M.Sc. MARIO ENRIQUE PÉREZ GRANELL

Guatemala, octubre de 2019

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Segundo	MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal Tercero	Vacante
Vocal Cuarto	Br. CC.LL Silvia María Oviedo Zacarías P.C Omar Oswaldo García Matzuy

TRIBUNAL EXAMINADOR QUE REALIZÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente:	MSc. José Rubén Ramírez Molina
Secretario:	MSc. Pedro Vinicio Ortiz
Vocal I:	MSc. José Antonio Diéguez Ruano

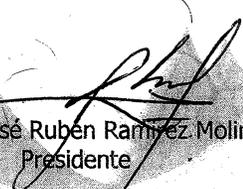
ACTA/EP No. 0653

ACTA No. 06-2019

En el Salón No. 3 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 18 de marzo de 2019, a las 18:00 horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** del Licenciado **Ariel Luna Paredes**, carné No. **200012726**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018. -----

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"ESTUDIO FISCAL Y JURÍDICO DE PROCESOS DE ASISTENCIA Y CONTROLES A LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES MEDIANOS DEL SECTOR COMERCIO -PREVIO A UN PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO- Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA DURANTE EL PERÍODO 2012-2016"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue APROBADO con una nota promedio de 71 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 45 días calendario.

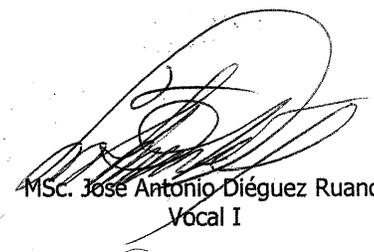
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los dieciocho días del mes de marzo del año dos mil diecinueve.



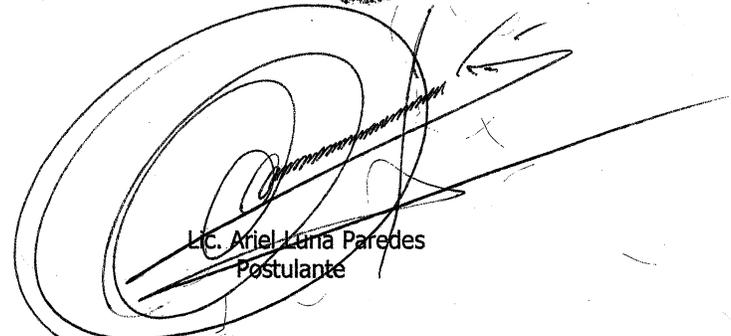
MSc. José Rubén Ramírez Molina
Presidente



MSc. Pedro Vinicio Ortiz
Secretario



MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Vocal I



Lic. Ariel Luna Paredes
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Ariel Luna Paredes, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 30 de abril de 2019.

(f)

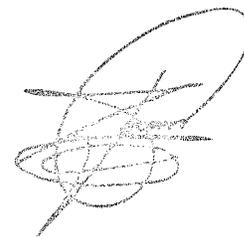

MSc. José Rubén Ramírez Molina
Presidente



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
Edificio "s-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica



J.D-TG. No. 0730-2019
Guatemala, 24 de julio de 2019

Estudiante
Ariel Luna Paredes
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Quinto, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 16-2019, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 19 de julio de 2019, que en su parte conducente dice:

“QUINTO: ASUNTOS ESTUDIANTILES

5.1 Graduaciones

5.1.1 Elaboración y Examen de Tesis

Se tienen a la vista providencias y oficios de las Escuelas de Administración de Empresas, de Contaduría Pública y Auditoría y de Estudios de Postgrado; documentos en los que se informa que los estudiantes que se listan a continuación, aprobaron el Examen de Tesis, por lo que se trasladan las Actas de los Jurados Examinadores de Tesis y expedientes académicos.

Junta Directiva acuerda: 1º. Aprobar las Actas de los Jurados Examinadores de Tesis. 2º. Autorizar la impresión de tesis y la graduación a los siguientes estudiantes:

Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria:

Ref. 24- 2019	Ariel Luna Paredes	200012726	ESTUDIO FISCAL Y JURÍDICO DE PROCESOS DE ASISTENCIA Y CONTROLES A LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES MEDIANOS DEL SECTOR COMERCIO –PREVIO A UN PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO- Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA DURANTE EL PERÍODO 2012-2016
---------------------	-----------------------	-----------	---

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

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



m.ch

AGRADECIMIENTOS

A la Santísima Trinidad: Dios Padre, Dios Hijo, Dios Espíritu Santo, única fuente de sabiduría, conocimiento y ciencia, para ti sea la Gloria. Dios te salve María llena eres de gracia el Señor está contigo, bendita tu eres entre todas las mujeres y bendito es el fruto de tu vientre Jesús.

A mis queridos padres: Nicolás Luna Vásquez y Perfecta Paredes Veliz de Luna; tesoros valiosos que me enseñaron todos los principios necesarios de la vida.

A mi esposa: Licda. Myldred Ramirez Alvarado, por ser mi compañera y ayuda incondicional por más de dieciocho años. Te amo mucho, gracias por todo tu apoyo, le doy gracias a Dios por haberte conocido.

A nuestros hijos: Valiosos regalos que Dios nos envió en su infinita misericordia, Samuel José, Josué Ariel y Emily Ariana con mucho cariño.

A mis hermanos cuñadas y sobrinos: Cecilia, José, Lito, Cristóbal y Ángel por ser parte de mi historia y amigos inseparables. Chefina, Mely, Sucely y Flory, gracias por su apoyo.

A mis familiares y amigos: En especial a la Familia Luna y Familia Ramirez Alvarado. A mi amigo y hermano en Cristo, Lic. Juan Alberto Morales, muchas gracias.

A: La Universidad de San Carlos de Guatemala -USAC-, La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- y al Lic. M.Sc. Mario Enrique Pérez Granell por su apoyo para consolidar esta tesis.

A usted: Con mucho aprecio.

CONTENIDO

RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN.....	iii
1. ANTECEDENTES.....	1
1.1 Asistencia y Controles de conformidad con el Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo. Año 2000.	1
1.2 Acontecimientos Suscitados en Guatemala en el Año 2015	4
2. MARCO TEÓRICO	6
2.1 Sector Comercio	6
2.1.1 Conceptualización	7
2.1.2 Sector Comercio desde el punto de vista de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la -SAT-	9
2.2 Impuesto Sobre La Renta.....	10
2.2.1 Conceptualización	11
2.2.2 Categorías y Estructura del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala	12
2.2.3 Del hecho generador	13
2.2.4 Del sujeto pasivo	13
2.2.5 Base imponible	14
2.2.6 Tipo impositivo.....	14
2.2.7 Período de Liquidación	15
2.3 Asistencia y Control al Contribuyente	15
2.4 Asistencia al Contribuyente	17
2.4.1 Conceptualización	17
2.4.2 Asistencia al Contribuyente desde el punto de vista de la Superintendencia de Administración Tributaria.	18
2.4.3 Asistencia al Contribuyente -Enfoque Internacional-	21
2.5 Control al Contribuyente	23
2.5.1 Conceptualización	24
2.5.2 Control al Contribuyente desde el punto de vista de la Superintendencia de Administración Tributaria.	25
2.5.3 Control al Contribuyente -Enfoque Internacional-	29

2.6	Proceso Administrativo Tributario	31
2.6.1	Conceptualización	31
3	METODOLOGÍA	33
3.1	Definición del problema	33
3.2	Delimitación del problema	33
3.2.1	Unidad de análisis	33
3.2.2	Ámbito geográfico.....	33
3.2.3	Período histórico.....	34
3.3	Objetivos del estudio	34
3.3.1	Objetivo general.....	34
3.3.2	Objetivos específicos.....	34
3.4	Hipótesis.....	35
3.5	Variables.....	35
3.5.1	Variable independiente	35
3.5.2	Variable dependiente.....	35
3.6	Diseño utilizado	35
3.7	Universo y tamaño de la muestra	35
3.8	Instrumentos de medición.....	35
3.9	Resumen de procedimientos usado en el desarrollo de la investigación.....	36
3.9.1	Método.....	36
3.9.2	Técnicas	36
4	ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS	38
4.1	Proceso Administrativo Tributario	38
4.1.1	Análisis del Proceso Administrativo Tributario	38
4.1.2	Cuantificación de tiempo en el Proceso Administrativo Tributario	39
4.2	Sector Comercio	41
4.2.1	Recaudación de Tributos Internos del Sector Comercio -a nivel general- efectuado por la Superintendencia de Administración Tributaria.	41
4.2.2	Recaudación de Tributos Internos y Cantidad de Contribuyentes Especiales Medianos del Sector Comercio	43
4.3	Impuesto Sobre la Renta	46

4.3.1	Recaudación de Impuestos Internos en Guatemala, con énfasis en el Impuesto Sobre la Renta	46
4.3.2	Recaudación de Impuestos Internos en Guatemala, con énfasis en el Impuesto Sobre la Renta –Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos- SAT.....	49
4.4	Asistencia al Contribuyente	52
4.4.1	Informes de mediciones de percepción o expectativas del contribuyente de los servicios prestados por la SAT.	52
4.4.2	Informes de mediciones de los servicios prestados por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la SAT.	53
4.5	Control al Contribuyente	56
4.5.1	Auditorias efectuadas en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos .	56
4.5.2	Interrupción de la prescripción.....	60
4.5.3	Controles mediante Aplicaciones Informáticas de la Superintendencia de Administración Tributaria	62
5	ANÁLISIS DE ENCUESTA Y ANEXOS.....	64
5.1	Análisis de Encuesta	64
5.1.1	Interrogantes Relacionadas con Asistencia y/o Facilitación	64
5.1.2	Interrogantes Relacionadas con Control al Contribuyente.....	75
5.2	Análisis de Anexos	82
5.2.1	Anexo I. Comparativo de Regímenes de Impuesto Sobre la Renta.....	82
5.2.2	Anexo II. Análisis de tiempo, previo y durante el “proceso administrativo tributario”.....	83
5.2.3	Anexo III. Ejemplo de Interrupción de la Prescripción.	83
5.2.4	Anexo IV. Anuncio Publicitario.....	84
5.2.5	Anexo V. Propuesta de Reformas a Leyes Tributarias	84
5.2.6	Anexo VI. Aplicación de Asistencia y Controles –Caso Práctico-	89
	CONCLUSIONES.....	91
	RECOMENDACIONES	93
	BIBLIOGRAFIA.....	95
	ANEXOS.....	101
	SIGLAS Y ABREVIATURAS.....	125

ÍNDICE DE CUADROS 126
ÍNDICE DE GRÁFICAS 127
ÍNDICE DE ESQUEMAS 128

RESUMEN

El desarrollo y los avances en las Administraciones Tributarias de todos los países se consideran importantes para el logro de sus objetivos de recaudación, por lo que, durante el desarrollo de esta investigación, se constató que las investigaciones profesionales mediante los trabajos de tesis -como la que se presenta-, pueden ser efectivas para la orientación y toma de decisiones.

El problema planteado, es el incumplimiento de políticas objetivas establecidas en el Pacto Fiscal efectuado en Guatemala en el año 2000; debilidades en la Administración Tributaria y leyes tributarias específicas; asimismo, por los costos y gastos para el Estado y los contribuyentes al aplicar el proceso administrativo tributario sin previa asistencia y control. Lo indicado, exige la necesidad de fortalecer la asistencia y los controles, previo a un proceso administrativo tributario, como procesos que deben de estar sustentados en el marco legal -como herramienta de apoyo- que permita hacer más eficiente a manera de ejemplo, la recaudación del ISR del sector comercio.

El problema relacionado con el estudio fiscal y jurídico de procesos de asistencia y controles a los contribuyentes especiales medianos del sector comercio -previo a un proceso administrativo tributario- y su incidencia en la recaudación del ISR en el municipio de Guatemala durante el período 2012-2016, exigió especificarlo y delimitarlo con la mayor precisión posible, es decir, se desarrolló mediante la guía metodológica aprobada y ratificada para el efecto por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas y por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala respectivamente.

Para obtener los resultados, se requirió información conforme las disposiciones establecidas en el Decreto Número 57-2008, Ley de Libre Acceso a la Información Pública; ponencias de expertos de Administraciones Tributarias a nivel internacional y documentación relacionada. Se consideró necesaria la opinión de contribuyentes, situación que coadyuvó a tener un acercamiento con profesionales que laboran,

asesoran o tienen algún tipo de relación con los contribuyentes especiales medianos del sector comercio en el municipio de Guatemala.

Derivado del estudio efectuado y como resultado, se detectaron factores de oportunidad relacionados con procesos de asistencia y controles, que inciden directamente en los contribuyentes especiales medianos del sector referido y se determinó que, el tema es de aplicabilidad no solo para este sector de contribuyentes; es de aplicabilidad para todos los contribuyentes y sectores en general.

Dentro de los resultados más importantes se puede mencionar, la percepción del mismo contribuyente respecto a la asistencia y los controles en donde los resultados se convierten en factores de oportunidad para su solución. Se presenta propuesta de reforma a leyes tributarias como regla fija al cual se debe someter cualquier autoridad; no obstante a lo anterior, existe análisis del Impuesto Sobre la Renta en sus distintos regímenes y análisis del proceso administrativo tributario para la consideración de estudiantes, docentes y de los contribuyentes en general.

El considerar este trabajo de tesis como herramienta de apoyo; puede contribuir al logro de objetivos planteados en el plan estratégico actual de la SAT y en los que a futuro se puedan crear.

INTRODUCCIÓN

El trabajo de investigación se desarrolló como resultado de evaluar la asistencia y los controles como procesos y/o acciones que se pueden efectuar, previo al proceso administrativo tributario que se establece en el Título IV Capítulo V del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas.

La consolidación y análisis de información en esta tesis, puede ser de utilidad para profesionales, estudiantes, autoridades actuales y futuras del ente fiscalizador así como de los contribuyentes en general; esto como herramienta de apoyo, considerando la asistencia como un derecho; también, para que la Administración Tributaria implemente asistencia y controles idóneos como procedimientos necesarios previos al proceso administrativo tributario tipificado en el Decreto Número 6-91 citado.

La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- de Guatemala no debe ser indiferente ante la situación indicada, es decir, es necesario que se incorporen constantes mejoras en el ente recaudador orientados en mejorar la asistencia al contribuyente e implementar nuevos y mejores métodos de control mediante procesos eficientes de verificación basados en Ley.

Según lo establecido en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- (1998, p. 1): "(...) en Guatemala es urgente fomentar entre otros, la simplificación de los procedimientos, dentro de los cuales se encuentra el servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria". La situación indicada es un problema inminente que no ha tenido una solución efectiva al igual que los procesos de control, según se estableció en esta investigación.

Por otra parte, la delimitación del problema de investigación se efectuó desde el punto de vista de los procesos de asistencia y controles previo a un proceso administrativo tributario, siendo el sector objeto de estudio los contribuyentes especiales medianos del

sector comercio. La delimitación de la investigación, no obstante, se aplicó en el sector comercio y se tiene plena certeza que, es de aplicabilidad para todos los sectores económicos en general.

La justificación se relaciona con los procesos de asistencia y controles a los contribuyentes especiales medianos que se puede aplicar con un sustento legal, para hacer más eficiente el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes clasificados como tal; por lo que, con la ejecución de las ponencias establecidas en la investigación, se pretende que los contribuyentes así como la Administración Tributaria, tengan la posibilidad de efectuar acciones para lograr un beneficio bilateral previo a un proceso administrativo tributario con el objetivo de disminuir el desgaste administrativo y económico para ambas partes.

El informe, consta de cinco capítulos: En los Antecedentes, se exponen acontecimientos de carácter histórico, que guardan estrecha relación con el tema desarrollado por tratar entre otros, el principio denominado Administración Tributaria, incluido en el documento Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo, efectuado en el año 2000 por la Comisión Técnica del Pacto Fiscal.

En el Marco Teórico, se expone la teoría y conceptualización de los aspectos relacionados con el tema objeto de estudio como lo es: El Sector Comercio, Impuesto Sobre la Renta, Asistencia y Control al Contribuyente y Proceso Administrativo Tributario.

En la Metodología se encuentra la definición y delimitación del problema, objetivos del estudio, hipótesis, variables, diseño utilizado, unidad de análisis, período histórico, ámbito geográfico de la investigación, universo, tamaño de la muestra, instrumentos de medición aplicados y resumen del procedimiento utilizado en el desarrollo de la investigación.

En el apartado de Análisis y Discusión de Resultados, se analizó el proceso administrativo tributario, el sector comercio, la asistencia y los controles al contribuyente, también se incluyó entre otros, estadísticas de recaudación, análisis de mediciones relacionadas con asistencia al contribuyente. Como análisis de control, se incluyeron estadísticas de fiscalizaciones así como asuntos relacionados con aplicaciones informáticas.

En Otra Parte del Análisis se incluyó análisis de resultados relacionados con encuesta efectuada a contribuyentes catalogados como medianos especiales del sector comercio dentro del cual, se presentan factores de oportunidad según opiniones otorgadas por el mismo contribuyente.

En los Anexos, se presenta un análisis comparativo de regímenes de ISR; análisis de tiempo previo y durante el proceso administrativo tributario; un ejemplo de interrupción de la prescripción; un anuncio publicitario; propuesta de reformas a leyes tributarias y un caso práctico como escenario de aplicación de asistencia y controles.

Para finalizar, se presentan conclusiones y recomendaciones como resultado de los análisis, un apéndice que consolida todas las abreviaciones incluidas dentro de la tesis así como los índices de cuadros, gráficas y esquemas.

1. ANTECEDENTES

1.1 Asistencia y Controles de conformidad con el Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo. Año 2000.

En el proceso de aprendizaje de los cursos recibidos en la Maestría en Consultoría Tributaria de la Universidad de San Carlos de Guatemala, se efectuaron varios análisis de información desarrollados mediante ensayos. Cabe resaltar el análisis efectuado a los principios y compromisos establecidos en el documento Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo de fecha 25 de mayo del año 2000, efectuado por la Comisión Técnica del Pacto Fiscal; documento elaborado con el objeto de ser una guía para el financiamiento de los compromisos derivados de los Acuerdos de Paz y para que el Gobierno de Guatemala dispusiera de recursos para cumplir con su papel constitucional.

Se analizó el principio denominado “Administración Tributaria” con sus respectivos compromisos el cual, se encuentra contenido en el Documento Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo (2000) efectuado por la Comisión Técnica del Pacto Fiscal, donde se detallan asuntos relacionados con procesos de asistencia y controles, según se muestra en el cuadro siguiente:

CUADRO 1
Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo
Principios y Compromisos Relacionados con “Administración Tributaria”
Año: 2000

No.	Principio	Compromisos
1	Cumplimiento de las obligaciones tributarias	La administración tributaria debe velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente y simplificar los procedimientos administrativos para alcanzar este objetivo. La administración tributaria también debe garantizar un alto cumplimiento en el pago de los impuestos, acorde con las tasas impositivas contempladas en la legislación tributaria.

No.	Principio	Compromisos
2	Eficiencia y eficacia en el cobro	La administración tributaria debe facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, alcanzar las metas de recaudación al menor costo posible y aumentar al máximo la recaudación real respecto a la recaudación potencial de cada impuesto.
3	Sistema de administración justa y no arbitraria	El sistema de administración debe estar sujeto a reglas que eviten acciones arbitrarias o cambios imprevistos, de manera que el contribuyente tenga claras sus obligaciones.
4	Confianza en el contribuyente	Se presume que el contribuyente cumple sus obligaciones tributarias, mientras no se compruebe lo contrario. Esta confianza en el contribuyente comprende la aplicación de procedimientos de cobro sobre la base de la buena fe.
5	Persecución y combate coordinado del incumplimiento tributario	La debilidad en la aplicación de las sanciones y la impunidad dañan a la administración tributaria. Deberá evitarse la aplicación de todo tipo de condonaciones o amnistías. La administración tributaria deberá imponer serios criterios de disciplina administrativa internos y externos. En el ámbito interno, evitando y sancionando el comportamiento indebido de sus funcionarios y funcionarias; en el externo, aplicando medidas rigurosas de sanción a los contribuyentes evasores y a aquellos que utilicen el fraude de ley para no cumplir sus obligaciones tributarias.
6	Institucionalidad y profesionalización	La estrategia y las acciones adoptar deben tener un carácter institucional y no deben depender de las personas que transitoriamente están a cargo de su implementación. La administración tributaria debe contar con personal profesional, sujeto a un proceso continuo de capacitación que garantice la credibilidad, la estabilidad y la gestión eficiente y honesta de su trabajo.

No.	Principio	Compromisos
7	Estrategia sistémica y transparente y seguimiento continuo	Es necesario aplicar una estrategia global de fiscalización que abarque a todo el ámbito de la administración tributaria. Esta estrategia debe definir con precisión los objetivos y metas a lograr, y estos deben ser claros, permanentes y de largo plazo. Debe mejorarse la transparencia de la acción de la administración tributaria ofreciendo la máxima difusión de sus acciones y mejorando el control de su gestión, sujeto a la ley. Conocer el comportamiento de los contribuyentes, su grado de cumplimiento, ya sea por tamaño económico, por sector de actividad, por impuesto, y por su evolución a lo largo de los años, resulta un elemento fundamental para orientar la acción de la administración tributaria.

Fuente: Comisión Técnica del Pacto Fiscal. Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo. Año 2000, pp. 14-17.

Se efectuó la prueba correspondiente con relación a establecer la razonabilidad del cumplimiento o no del principio denominado “Administración Tributaria” mismo que se encuentra enfocado en mejorar los temas relacionados con la tributación del cual se obtuvo el resultado siguiente:

CUADRO 2
Análisis Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo
Principio: Administración Tributaria
Año: 2000

No.	PRINCIPIO	PARCIALMENTE CUMPLIDO
1	Cumplimiento de las obligaciones tributarias	1
2	Eficiencia y eficacia en el cobro	1
3	Sistema de administración justa y no arbitraria	1
4	Confianza en el contribuyente	1
5	Persecución y combate coordinado del incumplimiento tributario	1
6	Institucionalidad y profesionalización	1
7	Estrategia sistémica y transparente y seguimiento continuo	1
Total		7

Fuente: Elaboración efectuada, con base al documento de la Comisión Técnica del Pacto Fiscal, “Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo. Año 2000, pp. 14-17.

El resultado que se refleja en el cuadro anterior se obtuvo de consultar, fuentes abiertas de información como lo son: entrevistas, medios de prensa y resultados presentados por la Administración Tributaria mediante sus informes; se considera, no existe ningún principio cumplido por falta de voluntad política. Además, existen aspectos relacionados con asistencia y controles a los contribuyentes -ver principio y compromiso número uno y dos-, el cual establece que *“se debe facilitar y velar por el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias”*. Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo (2000, p. 3).

1.2 Acontecimientos Suscitados en Guatemala en el Año 2015

En el año 2015 se originaron acontecimientos de corrupción que conllevaron a la necesidad de aprobar reformas para recuperar la gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria. La necesidad que motivo a solicitar la aprobación de las reformas referidas se originaron por la situación en la que se encontraba la Administración Tributaria, que es un sistema con dificultades de funcionamiento -entre otros aspectos relacionados-, según se aseveró en la iniciativa de ley identificada bajo el registro 5056 *“Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT, 2016, p.3)*.

De lo establecido en el párrafo anterior se efectuaron inclusive diagnósticos y alternativas para el rescate y reconstrucción de la -SAT-. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI, 2015, pp 1-36).

Considerando que las debilidades relacionadas con asistencia y controles, repercuten en la recaudación de impuestos, se crea entonces la necesidad de abordar el tema, para fortalecer leyes que rigen el sistema tributario guatemalteco como herramienta para mejorar los controles y a su vez asistir al contribuyente.

Por el incumplimiento a políticas objetivas según el análisis efectuado al documento Pacto Fiscal, debilidades en las leyes tributarias creadas para efecto, así como

debilidades en la Administración Tributaria, se plantea la necesidad de fortalecer la asistencia y controles previo a un proceso administrativo tributario, como procesos que deben de estar sustentados en el marco legal -como herramienta de apoyo-, en beneficio del Estado de Guatemala, así como para el mismo contribuyente. Resulta necesario “prevenir las conductas incorrectas en materia tributaria y alentar al contribuyente a que cumpla espontáneamente con sus obligaciones”. Macroprocesos de Gestión: Fiscalización (CIAT, 2014, p. 22).

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Sector Comercio

Existe historia relacionada con el comercio a nivel mundial, mismo que ha sido importante para el desarrollo económico de los distintos países de todos los continentes; a este respecto, se incluye Guatemala, en donde se han suscrito inclusive “tratados de libre comercio” según lo establece Molina (2011, pp. 15, 25, 36 y 79) y según se comprobó en la dirección: Guatemala. (2018). Gobierno de la República de Guatemala: Ministerio de Economía. Guatemala. Recuperado de <http://www.mineco.gob.gt/tratados-de-libre-comercio-0>.

La organización que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre los países a nivel mundial, es la Organización Mundial del Comercio, el cual es un foro para que los gobiernos efectúen las negociaciones de acuerdos comerciales y resuelvan sus diferencias comerciales. Dentro de sus miembros según se estableció se encuentran ciento cuarenta y seis (146) gobiernos a nivel mundial. Organización Mundial del Comercio (-OMC-, 2003, pp. 9, 93, 106).

Según el documento indicado en el párrafo anterior, la más grande y completa de las agrupaciones de la Organización Mundial del Comercio, es la Unión Europea, el cual se encuentra integrado por quince estados miembros que a su vez forma otra agrupación -cuadrilateral- con los Estados Unidos, Japón y Canadá; otras agrupaciones se encuentran integradas por países de Asia -ASEAN- y la -MERCOSUR- por países de sur América como Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay, Bolivia y Chile.

Según la Organización referida (-OMC-, 2003, p. 106), Guatemala se encuentra dentro del grupo -Cairns- (reunión efectuada en la ciudad de este nombre en Australia), mediante la cual sus miembros proceden de cuatro continentes, desde países pertenecientes a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE- y países menos adelantados.

Es inminente la importancia del comercio a nivel mundial y la incidencia en las economías, incluyendo a Guatemala. Es de indicar que, en Guatemala, hay instituciones que efectúan estudios y aportes relacionados con el sector comercio mediante documentos y boletines informativos como lo son: Asociación Bancaria de Guatemala (2012 pp. 1-5); El Banco Industrial (2014, pp. 1-48) y Cámara de Comercio (2015 pp. 1-13).

2.1.1 Conceptualización

Un sector “es cada una de las partes de una colectividad grupo o conjunto que tiene caracteres peculiares y diferenciados; y Comercio, “la compraventa o intercambio de bienes o servicios”. Real Academia Española. (2017). Diccionario de la lengua española. Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=XPWJMeO>.

El comercio “es un sector de la actividad económica que consiste en la adquisición de bienes al sector productivo para revenderlos a los consumidores”. Cisneros (2007 p. 2).

Se puede definir entonces al sector comercio como “el conjunto o grupo de empresas con sus características particulares que se dedican a la compraventa de bienes y/o servicios”.

En Guatemala existen dos clases de comercio:

- a) El comercio formal.
- b) El comercio informal.

El comercio formal se puede definir como aquellas actividades efectuadas por personas individuales o jurídicas legalmente constituidas e inscritas tanto en el Registro Mercantil (para algunos casos específicos) como en la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, del cual este último tiene información como lo puede ser el NIT,

dirección fiscal y afiliaciones; asimismo, pueden estar afiliados entre otros, a los regímenes siguientes:

- a) Régimen Normal o General (IVA).
- b) Régimen de Pequeño Contribuyente (IVA).
- c) Régimen Sobre Utilidades de las Actividades Lucrativas (ISR).
- d) Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos (ISR).

Por otra parte, del comercio informal catalogado por la sociedad como economía informal, no se tiene ningún tipo de control por no estar debidamente registrados ante la Administración Tributaria, este sector es parte de un problema social tratado inclusive en temas de tesis como la de Gasparico (2008).

Para el caso de los contribuyentes especiales medianos del sector comercio, son empresas que contribuyen directamente al desarrollo del país por encontrarse regulados dentro de las disposiciones legales vigentes y por contribuir con los ingresos del Estado, por el contrario, el sector de comercio informal en términos generales, forman parte de la economía del país, sin embargo, son un riesgo para las empresas medianas especiales legalmente constituidas al convertirse en competencia desleal, además son un riesgo para el Estado de Guatemala.

Desde el punto de vista de la legislación que rige el comercio en Guatemala, tenemos el Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio, sin embargo, no se entrará a conocer del mismo por ser otro campo de aplicación.

2.1.2 Sector Comercio desde el punto de vista de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT-.

No existe una definición específica respecto a los contribuyentes especiales medianos del sector comercio, sin embargo, es posible efectuar una integración de conformidad con las distintas definiciones citadas de la forma siguiente:

Los contribuyentes especiales medianos del sector comercio, son todas aquellas empresas asistidas y controladas por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la Superintendencia de Administración Tributaria, que se dedican a la compraventa de bienes y servicios en donde los aportes en impuestos son significativos para la economía del país en comparación con otros sectores económicos.

Según el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, (2016, Art. 6.), la Administración Tributaria “podrá clasificar como especiales a las empresas relacionadas según la magnitud de sus operaciones, ingresos brutos anuales declarados, monto de sus activos y el aporte fiscal”. Por consiguiente, los contribuyentes especiales del sector comercio, son de importancia para los intereses del estado por la actividad que realizan y por el aporte económico que representan.

De conformidad con los artículos 47 y 48 del Acuerdo del Directorio 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, los contribuyentes especiales “son las dependencias responsables de brindar a nivel nacional *atención especializada a los contribuyentes calificados por la Administración Tributaria como contribuyentes especiales*”. Clasificación que aunque no igual, tienen otras Administraciones Tributarias como el Servicio de Rentas Internas -SRI- de Ecuador. Grandes Contribuyentes, Informe de Labores (-SRI-2014, p. 32).

2.2 Impuesto Sobre La Renta

Considerando como parte del tema objeto de estudio el Impuesto Sobre la Renta como un factor de incidencia al aplicar las distintas teorías, se hace indispensable conocer generalidades relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta en la actualidad.

No obstante a lo anterior, con las distintas teorías y ponencias, se sugiere como estrategia, incrementar el Impuesto Sobre la Renta en virtud que como se indicó, la aplicabilidad del estudio, puede incidir no solo en el Impuesto Sobre la Renta, sino en otros impuestos, como lo puede ser pero no limitarse también al Impuesto Sobre la Renta y sus distintos regímenes, además, es de aplicabilidad al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Solidaridad entre otros.

Existen antecedentes históricos relacionados con el Impuesto Sobre la Renta a nivel mundial, según información proporcionada por el -CIAT-. Panamá. (2017). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-. Recuperado de <http://www.ciat.org>, así:

El impuesto sobre la renta fue establecido en 1798 por el primer ministro inglés William Pitt, con el fin de obtener recursos para hacer la guerra a Francia y se abolió en 1816. Fue en 1909 que se introdujo en Inglaterra la progresividad del impuesto y creó un tributo extraordinario aplicable a ciertas rentas. En Suiza se implantó el impuesto en 1840 y en Australia en 1849. En Alemania se introdujo en 1850 y en Italia en 1864. En Estados Unidos se estableció desde tiempos de la colonia como un gravamen a los ingresos de las personas físicas.

España adoptó el Impuesto Sobre la Renta en el año 1900, bajo el sistema de imposición directa sobre la renta aplicable a las sociedades. En Francia se impuso antes de la primera guerra mundial y en la Unión Soviética en el año 1927.

En muchos otros países se habían puesto en práctica este gravamen (...), sin embargo, alcanzó su más alto desarrollo con motivo de la segunda guerra mundial, debido a las crecientes obligaciones fiscales de los gobiernos de los países involucrados.

En América latina apareció este tributo entre los años 1920 y 1935. Los primeros países en establecerlo en esta parte del mundo fueron Brasil (1923) México (1924), Colombia en (1928) y argentina (1932).

Según clases magistrales de Administración Tributaria impartido como parte del pensum de estudio de la Maestría en Consultoría Tributaria (2016), se estableció que en todos los países de Centro América se aplica el Impuesto Sobre la Renta con tipos impositivos que oscilaban al 31 de diciembre del 2015 entre el 25% y el 30% sobre la base imponible. “En la legislación guatemalteca, se establecen varios tipos de impuestos tanto directos como indirectos, dentro de los cuales también se encuentra el Impuesto Sobre la Renta mismo que tiene sus orígenes desde 1962”. Historia de la Tributación en Guatemala (2007, p. 10).

2.2.1 Conceptualización

El Impuesto Sobre la Renta “es el gravamen de carácter directo y personal sobre la renta de las personas físicas. Real Academia Española. (2018). Diccionario de la lengua española. Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=L8y8MOo>.

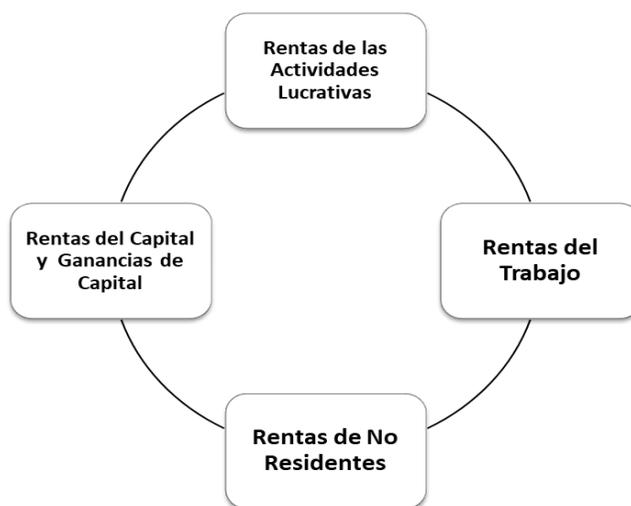
El -ISR-, es un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el libro correspondiente. Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria (2013, Art. 1).

En conclusión, el Impuesto Sobre la Renta, es un impuesto directo, de aplicación general conforme a los distintos regímenes del impuesto según las disposiciones contenidas en las normas legales creadas para el efecto para que el Estado obtenga los recursos necesarios para sus propósitos.

2.2.2 Categorías y Estructura del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala

Dentro del marco legal establecido en el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, se pueden observar los distintos regímenes del impuesto sobre la renta en Guatemala, dentro de los cuales se encuentran según su procedencia los siguientes:

Esquema 1
Tipos de Regímenes del Impuesto Sobre la Renta
Años: 2013-2016



Fuente: Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

Nota: Conforme a solicitud efectuada a la SAT, únicamente se proporcionó información de la Recaudación total del Impuesto Sobre la Renta durante el período 2012-2016 en su conjunto, el cual ascendió a la cantidad de Q 67,703.92 millones. Para los contribuyentes especiales medianos, el monto de ISR recaudado en su totalidad fue por la cantidad de Q 19,084.86 millones del cual existe un análisis en el apartado de Análisis y Discusión de Resultados y Cuadro No. 11.

Conforme al principio de legalidad, en el medio guatemalteco, las bases de recaudación se encuentran estructuradas conforme lo establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y artículo 3 numeral 1 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, de la forma siguiente:

1. El hecho generador de la relación tributaria
2. Las exenciones
3. El sujeto pasivo de la obligación tributaria
4. La base imponible
5. El tipo impositivo
6. Las deducciones, descuentos, recargos
7. Las infracciones y sanciones tributaria

El Impuesto Sobre la Renta encaja en la estructura anteriormente referida, por lo que a continuación, se desarrollan algunas bases de recaudación, desde el punto de vista legal, doctrinal y a la experiencia:

2.2.3 Del hecho generador

Conforme lo establecido en el artículo 31 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, es necesario indicar que el Hecho Generador es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

2.2.4 Del sujeto pasivo

El sujeto pasivo es la parte obligada en una relación jurídica y en materia de tributos es la persona obligada a su pago según la ley. Real Academia española. (2018). Diccionario de la lengua española. Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=YgC4A98>.

Según se establece en el artículo 12 del Decreto Numero 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, el Sujeto Pasivo son las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas en este título. En el mismo artículo se establece a quienes se les considera como contribuyentes.

2.2.5 Base imponible

Es la cantidad expresiva de una capacidad económica determinada, sobre la que se calcula el pago de tributos. Real Academia Española. (2018). Diccionario de la lengua española. Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=5ASmP2Z>.

Dentro del marco legal vigente, no existe una definición específica relacionada con la Base Imponible, sin embargo, se puede definir como el derecho que tienen los contribuyentes de poder restar de la renta generada y en caso corresponda, los costos relacionados, con el objeto de aplicarle la tasa y/o porcentaje establecido en la ley.

Con relación a la Base Imponible y a manera de ejemplo, los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles y deben sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas. Los artículos relacionados con la base imponible del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra regulado en los artículos 19, 43, 72, 88, 89 y 103 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

2.2.6 Tipo impositivo

Es el porcentaje establecido en ley como una medida, aplicable a la base imponible indicada y del cual nace el impuesto determinado y/o impuesto definido.

Para ilustrar lo anteriormente indicado, para el Régimen Sobre Utilidades de las Actividades Lucrativas, el tipo impositivo es del 25% para los períodos de liquidación del

uno (1) de enero de dos mil quince (2015) en adelante, según se establece en la Sección III del Capítulo IV del Título II del Libro I del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria. Los artículos relacionados con los tipos impositivos del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra regulado en los artículos 36, 44, 73, 92, 93 y 104 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

2.2.7 Período de Liquidación

Es el período de tiempo establecido en Ley, mediante la cual los contribuyentes deben declarar ante la Administración Tributaria; el no enterar los impuestos en el tiempo establecido, conlleva a la aplicación de sanciones establecidas en las normas legales.

Los artículos relacionados con el período de liquidación del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra regulado en los artículos 37, 38, 45, 49, 74, 80 y 95 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

Para mejor comprensión del -ISR- en Guatemala, se presenta en forma comparativa, los distintos regímenes del Impuesto Sobre la Renta según las disposiciones contenidas en el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas. **Ver Anexo I.**

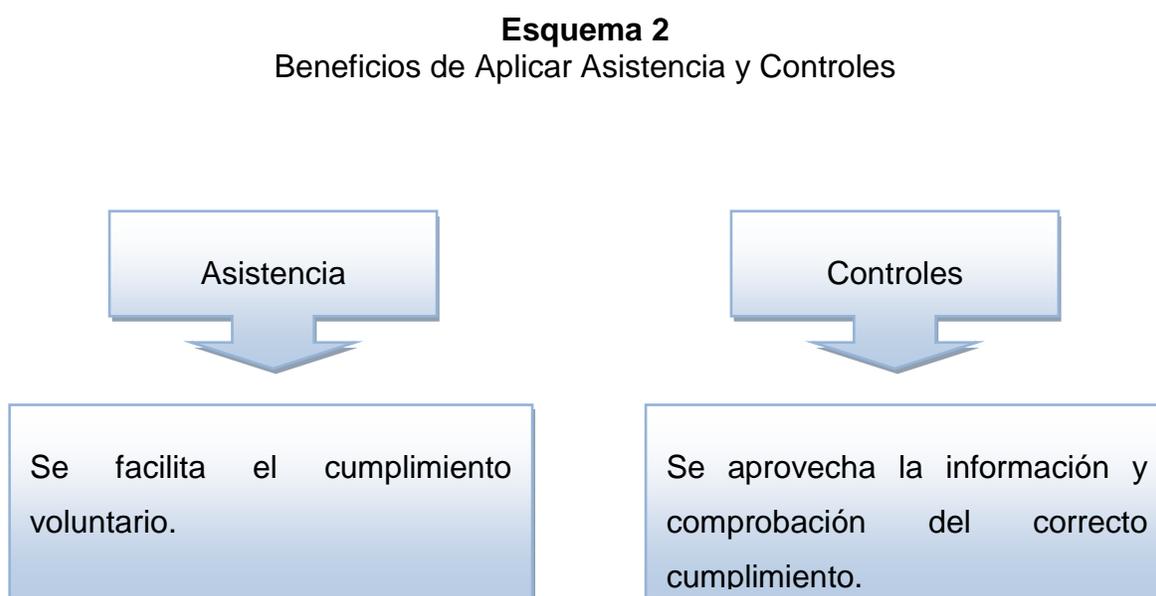
Al tener los análisis relacionados con el sector comercio e Impuesto Sobre la Renta, a continuación, se desarrolla el tema de Asistencia y Controles como parte medular de esta tesis:

2.3 Asistencia y Control al Contribuyente

Para efectos de esta investigación, es objetivo lo indicado por Maribel Zúñiga, Gerente de Planeación y Control de la Dirección General de Costa Rica (...), quien en la XXXVII Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias manifestó lo siguiente:

“Una Administración Tributaria debe fundamentarse en dos grandes pilares: **-el servicio al contribuyente y el control tributario-**. Mediante el primero, se facilita el cumplimiento voluntario (...) y mediante el segundo, se aprovecha la información del contribuyente y de terceros con los que éste tiene relaciones económicas y financieras, así como se organiza el proceso de comprobación e investigación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y de la aplicación de sanciones ante el incumplimiento. El primer pilar alimenta el segundo”. XXXVII Asamblea General, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (-CIAT-, 2003, p. 37).

De la aseveración indicada por Maribel Zuñiga surgió la idea de aplicar en el ámbito guatemalteco la investigación mediante el esquema siguiente:



Fuente: Elaboración efectuada, con base a información de la XXXVII Asamblea General, (-CIAT-2003, p. 37).

Considerando que el tema en referencia ha sido abordado en asambleas internacionales y específicamente por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT- como exposición de experiencias a nivel internacional (general) y que

incide en las acciones que se puedan efectuar en Guatemala (específico), se incrementa la importancia de la investigación relacionada. Es de considerar que el - CIAT- (2012), según se comprobó, tiene dentro de su organización, miembros de todo el mundo y la credibilidad de sus aportes se han observado en otros temas de tesis.

Desde su creación en 1967, el Centro Interamericano de Administraciones Tributaria - CIAT- agrupa a 39 países miembros y países miembros asociados, 31 países americanos, cinco países europeos, dos países africanos y un país asiático. Sudáfrica e India son asociados. Wikipedia. (2018). Recuperado de https://es.wikipedia.org/wiki/Centro_Interamericano_de_Administraciones_Tributarias, por consiguiente, no existe duda alguna que los temas abordados en referidas asambleas tienen credibilidad por la experiencia de sus expositores.

2.4 Asistencia al Contribuyente

2.4.1 Conceptualización

Un contribuyente se define como la persona obligada por ley al pago de un impuesto; respecto al concepto de “asistencia”, no se tiene una definición acoplada al ámbito tributario, sin embargo, existen elementos valederos en las definiciones investigadas, como por ejemplo: Asistencia, “son los medios que se dan a alguien para que se mantenga; en aspectos jurídicos, es el servicio que se presta”. Real Academia Española. (2018). Diccionario de la lengua española. Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=AeTqHgU> y <http://dle.rae.es/?id=415CxIs>.

Una de las definiciones que no debe pasar desapercibida es la indicada por Romeo (2007, p. 2), mediante la cual manifestó que: “El concepto de Servicio al Cliente cobra cada día más importancia en las empresas y es utilizado como herramienta eficaz para diferenciarse de la competencia y desarrollar una ventaja competitiva”.

Lo indicado, aplica también al Sector Público y por ello la tendencia a cambiar de un esquema de Administración Burocrática a uno Gerencial que sigue al sector

privado, se centra en satisfacer a los clientes. Los paradigmas del modelo actual de gestión pública destacan el servicio, la transparencia, el derecho a la información y el gobierno electrónico (E-government) como formas de acercar más a la Administración y al ciudadano.

Se puede integrar entonces un concepto general de “asistencia” enfocado desde el punto de vista de la Administración Tributaria de Guatemala, de la forma siguiente:

“Asistencia Tributaria: Es el servicio gratuito y profesional que se presta a un contribuyente obligado por ley al pago de impuestos”.

De lo anterior, se puede deducir que la percepción de una persona y/o entidad jurídica que, al utilizar un servicio de consulta, trámite o gestión, mediante los medios que la Administración Tributaria pone a disposición del contribuyente, es determinante para que el contribuyente obtenga una buena o mala impresión de la asistencia y/o atención recibida, incidiendo en la imagen del ente fiscalizador y en el pago de impuestos.

La asistencia, generalmente se relaciona con los diversos servicios y actividades que debe ofrecer la administración tributaria para ayudar a los contribuyentes a que cumplan con sus obligaciones tributarias. Macroprocesos de Gestión: Asistencia al Contribuyente (CIAT, 2014, p. 7).

La asistencia al contribuyente es la herramienta idónea para reducir los esfuerzos por parte de las áreas de recaudación, cobranza administrativa y por parte de las unidades fiscalizadoras para facilitar el pago de impuestos que se considera, deben estar fundamentadas con precisión en las normas legales tributarias.

2.4.2 Asistencia al Contribuyente desde el punto de vista de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Para el caso de la Administración Tributaria de Guatemala, se estableció que existe descentralización en las áreas de atención al contribuyente, es el caso de la creación

de la Gerencia de Atención al Contribuyente, el cual inició de conformidad con el Acuerdo del Directorio No. 002-2006 en el mes de enero de 2006, y se elevó a la categoría de la Intendencia de Atención al Contribuyente en el año 2017 según Acuerdo del Directorio 14-2016 vigente desde el 5 de septiembre de 2016.

Mediante estas unidades de atención, se puede promocionar y dar a conocer los servicios con los que cuenta la Administración Tributaria para facilitarle al contribuyente la presentación de sus declaraciones y prestar servicios mediante el cual se aclaren dudas en aspectos fiscales, este factor -de servicio- es fundamental para que los contribuyentes se sientan animados para cumplir con sus obligaciones tributarias previo a un proceso administrativo tributario, sin embargo no existe un sustento legal que respalde el actuar de la -SAT-.

Por otra parte, mediante las disposiciones contenidas en el Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Acceso a la Información Pública se solicitó información respecto a: "Servicio y Atención al Contribuyente" desde el punto de vista de la Administración Tributaria, con el resultado siguiente:

- a) Para la Superintendencia de Administración Tributaria, la Cultura de Servicio es el conjunto de valores, creencias, ideologías, costumbres, hábitos y normas que comparten los individuos de un grupo humano, encaminándolos a satisfacer una necesidad, los cuales surgen en la interacción social, generando patrones de comportamiento, tanto individual como colectivos, que establecen una identidad entre sus miembros y los identifica de otra.
- b) Se indica que la SAT cuenta con una política de CALIDAD en donde resalta la mejora continua de procesos, para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y aduaneras. Además uno de los objetivos institucionales de CALIDAD es "aumentar la satisfacción de los contribuyentes o

usuarios respecto de los servicios de impuestos internos y de aduanas que brinda la SAT".

- c) De conformidad con análisis de información se estableció que existe un apartado mediante el cual se da énfasis a la orientación adecuada sobre las obligaciones del contribuyente, al respecto se establece que la administración tributaria debe ser consciente de que la mayor incidencia de errores en las declaraciones tributarias proviene del desconocimiento de los contribuyentes sobre la información que deben proporcionar y la forma en que ella debe ser registrada. Se da el ejemplo respecto a los formularios muy complicados de llenar, insuficientes puntos de atención, orientación confusa.
- d) Se afirma que el servicio de atención debe estar diseñado para brindar toda la información que requiere el contribuyente para cumplir con sus obligaciones tributarias de manera sencilla y clara. Se le debe brindar orientación que le permita absolver sus dudas y comprender adecuadamente el compromiso que asumió ante la administración tributaria. Además, las herramientas que se le proporcionen deben ser útiles y fáciles de usar, para que pueda registrar sin problemas la información en sus declaraciones juradas.
- e) Todas las mejoras que se puedan implementar en el servicio de atención deben ser consideradas como una inversión, pues incidirán directamente en la calidad del servicio y, por lo tanto, en la satisfacción del contribuyente.
- f) Según se establece, otro de los objetivos que se debe proponer una administración tributaria es el de colaborar con el contribuyente para que pueda cumplir con sus obligaciones tributarias.
- g) Para la Superintendencia de Administración Tributaria, brindar a la población los programas de capacitación tributaria que les permita desarrollar los

conocimientos en el manejo de las leyes, reglamentos e instrumentos de aplicación del sistema tributario de Guatemala es un proceso muy importante en la colaboración para cumplimiento de obligaciones tributarias.

h) Dentro de las Acciones de SAT para la formación del Contribuyente se indican las siguientes:

Cursos masivos de capacitación virtual para actualización y concientización al contribuyente.

Orientación al contribuyente a través de las sedes departamentales

Actividades que, son realizadas por el Departamento de Cultura Tributaria y Capacitación al Contribuyente.

De conformidad con los elementos objetivos relacionados con la asistencia al contribuyente desde el punto de vista de la SAT, se hace necesario conocer cuál es la percepción del contribuyente con relación al tema; por lo que, la única forma es mediante estudios previamente efectuados y mediante encuestas.

2.4.3 Asistencia al Contribuyente -Enfoque Internacional-

La asistencia al contribuyente es un tema de importancia significativa por ser el vínculo en aspectos de servicio que las Administraciones Tributarias tienen con los contribuyentes -personas individuales y entidades jurídicas-, y por ser estos quienes a su vez, tienen relación directa con los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria.

El tema en referencia ha sido abordado en asambleas del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT- (42 Asamblea, 2008, p. 123) desde el punto de vista de las propias experiencias de los países miembros que abarca Europa, América incluyendo a Guatemala. Es de considerar que en el año 2008 en Guatemala se celebró

la 42ª. Asamblea General del CIAT, siendo el título: “Estrategias para la Promoción del Cumplimiento Tributario” en donde se abordó el tema siguiente: Medidas y Estrategias para la facilitación del cumplimiento tributario.

Según investigaciones realizadas por organismos internacionales, existen estudios realizados respecto al tema, ejemplo de ello es la efectuada por la firma –Revenue Innovation: Driving High Performance-, mediante la cual se identificaron características que definen a las mejores organizaciones tributarias del mundo con relación a la asistencia (...) en consecuencia, las demandas de los ciudadanos, junto con unos presupuestos más ajustados y las reformas de normativa y legislación, obligan a los gobiernos a dar un mejor servicio a un menor coste, por lo que la innovación es, y seguirá siendo, un impulsor clave del valor del servicio público, Macroprocesos de Gestión: Asistencia al Contribuyente (-CIAT-, 2014, p. 4).

Se estableció que el tema de asistencia del contribuyente es un tema de importancia a nivel mundial. Según el documento Macroprocesos de Gestión: Asistencia al Contribuyente (-CIAT-, 2014, pp. 5, 22) “desde hace ya varios años, algunas administraciones tributarias han efectuado acciones relacionadas con la asistencia, por ejemplo, en los Países Bajos, existen gerentes a cargo de clientes que no solamente atienden las consultas de negocios, sino que sirven como enlace con la administración tributaria”.

“En España han comenzado a pensar en el contribuyente como “cliente”, en un ámbito de actuación que se ha planteado como principal objetivo lograr el cumplimiento voluntario por parte de éste”. “El Servicio de Rentas Internas –IRS- de los Estados Unidos, ofrece programas de asistencia”. “El Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII) realizó un análisis de sus procedimientos tributarios con el fin de mejorar la impresión que tienen los contribuyentes del servicio que reciben”.

Para el caso de El Salvador, “existe una unidad específica de defensoría del contribuyente y para Panamá se difunden adecuadamente los derechos del contribuyente”.

Como antecedentes se puede indicar que el concepto de **asistencia** al contribuyente adquiere cada vez mayor importancia como parte del cambio o evolución, que las mismas organizaciones han sufrido hoy en día; **resulta necesario prevenir las conductas incorrectas en materia tributaria y alentar al contribuyente a que cumpla espontáneamente con sus obligaciones, además de tratar de corregir, posterior a su acaecimiento, conductas evasivas o fraudulentas.** Macroprocesos de Gestión: Fiscalización (-CIAT-, 2014, p. 22).

2.5 Control al Contribuyente

El control al contribuyente, es un tema que ha sido abordado por todas las administraciones tributarias a nivel mundial, por ser uno de los fines de su creación; al respecto, se considera que existen problemas relacionados con falta de acciones por parte del ente fiscalizador para incrementar la percepción de riesgo en el contribuyente. Controles que son necesarios previo a un proceso de fiscalización y del cual se necesita un sustento legal por existir riesgo inherente en el cumplimiento tributario.

Lo indicado en el párrafo anterior, se puede confirmar según lo aseverado por Pedroche, quien indicó que el incumplimiento tributario, en sus diversas manifestaciones, “es un fenómeno del que no está libre ninguna sociedad moderna. Todas las Administraciones se esfuerzan por convencer a la sociedad del valor que el cumplimiento de las leyes tiene para el buen funcionamiento de un Estado de Derecho”. 42a. Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 2008, p. 124).

Existe falta de control por parte de la Administración Tributaria, por no contar con sistemas idóneos que consoliden información confiable y oportuna para un control

adecuado de las operaciones de los contribuyentes, acción que se confirmó mediante solicitud efectuada mediante la Ley de Acceso a la Información Pública.

2.5.1 Conceptualización

El control se define como la “comprobación, inspección, fiscalización, intervención. Se deduce para el término “control” existen sinónimos que al final persiguen el mismo objetivo -revisar-. Real Academia Española. (2018). Diccionario de la lengua española. Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=AeYZ09V>.

Una inspección tributaria se puede definir como “el examen de las operaciones financieras de un contribuyente a fin de determinar la cantidad correcta de impuestos que éste debe pagar. Durante la fiscalización, se pueden examinar diversos tipos de información que pueden incluir: Declaraciones de impuestos; estados contables; registros de contabilidad; o documentos fuente”. Curso de Fiscalización VI Edición, impartido por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (-CIAT- 2013).

El control denominado también inspección y/o fiscalización es uno de los aspectos de importancia que se ejecutan en períodos determinados de tiempo por parte de las Administraciones Tributarias y de los exámenes realizados, pueden existir ajustes potenciales de cobro por determinación incorrecta de los impuestos. Es importante indicar que el objetivo de una verificación es determinar el valor correcto del impuesto que se debe cancelar, además, los controles pueden ayudar con alcanzar las metas de recaudación establecidas.

El control se puede realizar desde una simple verificación de gabinete, o bien desde una fiscalización integrada –mediante el proceso administrativo tributario- con el objeto de determinar ajustes en caso correspondan.

En conclusión, “para aumentar los niveles de cumplimiento, las Administraciones Tributarias, tienen que implantar un control riguroso del cumplimiento de las

obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y al mismo tiempo, tratar de lograr una relación de confianza con los contribuyentes cumplidores y reducir la presión fiscal indirecta”. Banco Interamericano de Desarrollo (2013, p. 52).

2.5.2 Control al Contribuyente desde el punto de vista de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Desde el punto de vista de la Superintendencia de Administración Tributaria, se establece que “se pueden realizar distintos programas de cobro de impuestos desde unidades específicas como Recaudación, Cobranza Administrativa y directamente por la unidad Fiscalizadora; controles necesarios para disminuir el riesgo de incumplimiento tributario y para fomentar el cumplimiento voluntario”. Plan Operativo Anual (2013 pp. 8-21).

La Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con una serie de normativas relacionadas con el control al contribuyente, sin embargo, para la investigación, se hace énfasis a la normativa denominada “Presencia Fiscal, Operativos Conjuntos” (2006 pp. 7-9) .

Al respecto según la normativa indicada, los distintos mecanismos de control y de fiscalización para ejercer una adecuada y efectiva labor preventiva son:

1. Búsqueda de no inscritos

Programa creado para que los potenciales contribuyentes acudan a inscribirse, se hace necesaria una labor de búsqueda de aquellos contribuyentes que están marginados de todo control tributario. La detección de estos contribuyentes debe efectuarlo el personal del área de fiscalización mediante operativos masivos de rastreo.

2. Control de no declarantes

Con frecuencia y con el apoyo de la información computacional, se controla el

cumplimiento. Forma fácil de detectar aquellos contribuyentes que por una u otra razón no dan cumplimiento en forma periódica a sus obligaciones figurando en algunos períodos sin declarar.

3. Control de emisión de documentos

Trata sobre el controlar el cumplimiento por parte de los contribuyentes, sobre la emisión y entrega de documentación que debe de extender por la transferencia de bienes o la prestación de servicios, conforme las normas vigentes.

4. Control de libros contables y registros

Se refiera a controlar que los libros y registros contables sean llevados conforme a la ley, asimismo que estén al día.

5. Punto fijo

Consiste en asignar uno o varios auditores en un determinado negocio o local de ventas de un establecimiento comercial o industrial, de modo que su presencia en él permita establecer el cumplimiento tributario de un determinado contribuyente previamente seleccionado.

Como apoyo a las acciones de fiscalización, se estableció que la Administración cuenta con Manuales de Fiscalización, que datan desde el año 2005, estudios que tienen como finalidad conocer por parte de -SAT- las particularidades de cada sector, y así proporcionar al personal de fiscalización una herramienta eficiente que permita incrementar tanto los conocimientos de los auditores como los niveles inherentes con las distintas actividades.

Previo al Proceso Administrativo Tributario, se estableció que la Administración Tributaria, cuenta con el “Procedimiento de Programación de Fiscalización Selectiva, mismo que fue emitido el 1 de marzo del año 2013, en donde el objetivo es:

- a) Establecer las normas que deberán observarse respecto al proceso general de programación de las auditorías tributarias.
- b) Enmarcar las atribuciones y responsabilidades que derivan del proceso de programación de la fiscalización.
- c) Optimizar los recursos institucionales en las acciones de fiscalización.
- d) Dinamizar y fortalecer los procesos de fiscalización.

Estas fiscalizaciones se derivan de los insumos provistos por el Departamento de Gestión de Riesgo a través del Módulo de Análisis de Riesgo Integral de la Intendencia de Fiscalización, proceso que inicia de la forma siguiente:

- a) Comportamiento tributario del contribuyente propuesto según insumos del módulo referido.
- b) Programación de auditoría a la Gerencia de SAT que corresponda, mediante Memorandum.

Según el normativo indicado, establece que los hallazgos que se generen deben ser producto de inconsistencias lógicas y aritméticas detectadas en sus declaraciones por las discrepancias que surjan tras la realización de cruces de información efectuados en los sistemas SIAG, RETENIVA, ASISTE LIBROS, FACTURA ELECTRÓNICA, ASISTE HOSPITALES, RTU, SAI BANCARIO, y demás fuentes externas que estén disponibles o en el futuro se incorporen.

Los hallazgos detectados por el Módulo, así como comportamientos atípicos de los contribuyentes definidos mediante estudios económicos por sector, constituirán los insumos para la programación de la fiscalización. Al ingresar al Módulo y al efectuar

una selección, el sistema mostrará el top de contribuyentes en rangos de mayor a menor.

Cuando se asignen requerimientos de programación de fiscalización de casos urgentes, propuestos o solicitados por el Directorio, Despacho Superior, Intendencias de Asuntos Jurídicos, Recaudación, Aduanas, Ministerio Público entre otros, se le deberá dar prioridad a los mismos.

Según la experiencia de los profesionales de la Administración Tributaria, confirman que los contribuyentes del sector comercio, en su mayoría, tienen una cantidad considerable de operaciones diarias en donde se aplican métodos de control para el buen registro de sus operaciones contables; sin embargo, al no tener conocimiento relacionados en aspectos tributarios, puede incidir en errores que afecten la determinación del pago de impuestos.

Estos errores se pueden ver reflejados como por ejemplo:

- a) En la falta de conocimiento en la utilización de gastos considerados como deducibles.
- b) Diferencias sustanciales entre los ingresos que se reflejan en el Impuesto al Valor Agregado en comparación con los ingresos reflejados en el Impuesto Sobre la Renta.
- c) Saldos inexistentes compensados en Declaraciones de Impuesto Sobre la Renta.
- d) Pagos en Exceso generados en los años recientes y aplicados en declaraciones de períodos posteriores sin autorización de la Administración Tributaria.
- e) Compensación de Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta sin tener saldo por compensar.
- f) Arrastres de crédito fiscal improcedente.
- g) Dudas en las obligaciones en la compraventa de bienes inmuebles en donde el giro habitual no es la actividad inmobiliaria, entre otros temas.

La experiencia del autor en las áreas de ejecución de la AT, –según la estructura organizacional de la SAT (2014)-, afirman que los procesos de selección para las verificaciones de fiscalización no son rápidos; al respecto existen casos seleccionados que no tienen interés fiscal, asimismo, cuando se detectan inconsistencias con potencial de recaudación y se solicita su respectiva fiscalización, el proceso es tardado. Lo aseverado se puede observar inclusive, en ponencias efectuadas relacionadas al tema de fiscalización o control. Macroprocesos de Gestión: Fiscalización (CIAT, 2014, pp. 3-41).

2.5.3 Control al Contribuyente -Enfoque Internacional-

Existen estudios relacionados respecto al tema en referencia, en documentos del -CIAT- dentro de los cuales se encuentran investigaciones sobre Recaudación, Cobranza y Fiscalización (2008); también, el control para el cumplimiento tributario ha sido abordado como tema de interés en asambleas que han sido documentadas por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias desde el punto de vista de las propias experiencias de las Administraciones Tributarias de los países miembros que abarca Europa, Africa y América incluyendo a Guatemala.

Es importante mencionar que las Asambleas referidas, constituyen uno de los principales eventos tributarios del mundo y son reconocidas por su contribución para difundir conocimientos y experiencias prácticas entre sus países miembros y observadores. Referida afirmación se estableció en la 42 Asamblea del -CIAT- (2008) celebrada en Guatemala.

Según lo establecido en el párrafo que antecede, en la Asamblea referida, se abordó el tema del control (...) desde el punto de vista de la Agencia de Ingresos de Canadá -CRA- y se desarrollaron casos prácticos (relacionados al control) por funcionarios de Administraciones Tributarias de Europa (Italia), Países Bajos y América (Argentina), que por ser información pública, son de interés de todos los países del mundo incluyendo a Guatemala.

Por otra parte, la gestión ante el incumplimiento, se trata de aquellas actividades, que forman parte del denominado ciclo de control primario que comprende a la presentación y al pago o cancelación, para el cual durante los últimos años las administraciones tributarias latinoamericanas han intentado aumentar considerablemente su alcance de manera que no abarque solo a los denominados grandes contribuyentes, sino que se extienda hacia la totalidad del universo de contribuyentes empadronados en la administración. Es decir, el acento comenzó a ponerse en lograr controles primarios masivos, universales y sistemáticos bajo un enfoque de gestión de procesos, en lugar del tradicional enfoque “por expediente”. Macroprocesos de Gestión: Recaudación (-CIAT- 2014, p. 35).

Para finalizar, “el proceso de cobranza de las deudas morosas, comprende la implementación de los procedimientos necesarios para determinar la morosidad, notificarle al contribuyente moroso, exigirle el pago de la misma y perseguir su cumplimiento”. Macroprocesos de Gestión: Cobranza (-CIAT-, 2014 p. 8).

Según el documento referido, cada legislación nacional establece su propio proceso de cobranza; por lo general éste se inicia con una fase persuasiva y culmina con la fase coactiva (...), puede identificarse los siguientes procedimientos generales:

- 1) Gestiones persuasivas de cobro de la administración.
- 2) Avisos de Pago
- 3) Métodos de persuasión
- 4) Cobranza compulsiva

Según lo establecido por el ente internacional (CIAT) indicado, los tres primeros procedimientos forman parte de lo que generalmente se **denomina cobranza amigable** de la deuda tributaria entendida como el paso previo al último procedimiento aplicable

para intentar el cobro: la cobranza compulsiva o ejecutiva. Macroprocesos de Gestión: Cobranza (-CIAT-, 2014 p. 8).

Lo aseverado en el párrafo anterior, no existe en la legislación nacional y puede ser aplicable, mediante las teorías y ponencias establecidas en este punto de tesis. Se considera que en el ámbito guatemalteco solo existe la fase coactiva -mediante el proceso administrativo- el cual se encuentra debidamente legislado; no así la fase amigable, denominada fase persuasiva del cual se presenta su respectiva propuesta legal.

Al respecto, el exponente, Luis Pedroche y Rojo, parte de la idea que **“la consolidación y mejora de los sistemas de ayuda (...) al Contribuyente son sin duda la mejor estrategia contra el fraude, en cuanto van dirigidas a prevenirlo, es decir, a evitar que se produzca”**, 42 Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT 2008, p.124).

2.6 Proceso Administrativo Tributario

En las últimas décadas, la fiscalización ha ganado especialidad conforme las características propias de cada conjunto de tareas y a los riesgos que pueden presentarse y que se encuentran regulados dentro del marco conceptual de la legislación tributaria de cada país. Estos procesos de fiscalización -mediante la figura de procesos administrativos tributarios- persiguen un objetivo de control mediante el debido proceso y se considera son diferentes para cada país por la particularidad de sus legislaciones y sistemas tributarios.

2.6.1 Conceptualización

El proceso administrativo tributario en Guatemala, no se encuentra definido como tal dentro del marco conceptual del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, sin embargo, si es posible establecer sus fases administrativas.

Un proceso, es un conjunto de las fases sucesivas de un fenómeno natural o de una operación artificial o bien es el conjunto de actos y trámites seguidos ante un juez o tribunal, tendientes a dilucidar la justificación en derecho de una determinada pretensión entre partes y que concluye por resolución motivada. Real Academia Española. (2018). Diccionario de la lengua española. Recuperado de <http://www.rae.es/>.

Cabanellas (1994), citado por Ávila (2001 p. 9), señala que por procedimiento administrativo “se entiende la serie de actos y diligencias que regulan el despacho de los asuntos ante la administración pública, en la modalidad gubernativa cuya expresión la constituye el expediente”.

Castillo González (1994) citado por Ávila (2001 p. 9), define al proceso administrativo como “una serie de etapas o fases que se ejecutan por y ante las autoridades administrativas (funcionarios y empleados públicos) con la finalidad de tomar alguna decisión. El procedimiento existe para resolver problemas planteados por medio de peticiones e impugnaciones, siendo distinto al procedimiento o proceso judicial”.

En resumen, el “proceso administrativo” es toda acción efectuada por la Administración Tributaria que inicia mediante acciones de fiscalización previamente programadas, que pueden o no, coadyuvar con resultados de interés fiscal que se dan a conocer al contribuyente para que mediante el debido proceso el mismo pueda presentar sus argumentos de defensa para la toma de una decisión final dentro de la Administración Tributaria y que concluye previo a iniciar las acciones ante las instancias judiciales.

La definición anterior se establece de conformidad con las fases establecidas en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, que se encuentran establecidas en el Título IV, Capítulo V, del mismo cuerpo legal.

3 METODOLOGÍA

3.1 Definición del problema

La definición del problema relacionado con el estudio fiscal y jurídico de procesos de asistencia y controles a los contribuyentes especiales medianos del sector comercio - previo a un proceso administrativo tributario- y su incidencia en la recaudación del ISR, en el municipio de Guatemala durante el período 2012-2016, significó especificarlo y delimitarlo con la mayor precisión posible.

Se considera que es de interés del Estado de Guatemala percibir los recursos tributarios necesarios y en forma voluntaria, sin necesidad de coaccionar al contribuyente utilizando para el efecto las acciones establecidas en el Título IV y Capítulo V del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas; en donde inclusive, se podría aplicar la discrecionalidad de la propia Administración Tributaria para efectuar ajustes mediante un proceso administrativo tributario.

El problema incide entonces, en el incremento de costos y gastos; en virtud que, al aplicarse el proceso administrativo sin previa asistencia y control, se pueden elevar inminentemente los costos y gastos para el Estado, por el recurso humano que se involucra en un proceso administrativo; esos costos, también pueden aplicar para el contribuyente -por el tiempo que tiene que invertir en su defensa-.

3.2 Delimitación del problema

3.2.1 Unidad de análisis

Para este caso, la unidad de análisis serán los contribuyentes clasificados como especiales medianos del sector comercio registrados en la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.2.2 Ámbito geográfico

El ámbito geográfico, son los contribuyentes especiales medianos ubicados en el

municipio de Guatemala.

3.2.3 Período histórico

Para desarrollar la investigación, se tomó el período 2012-2016.

3.3 Objetivos del estudio

3.3.1 Objetivo general

Analizar los procesos de asistencia y controles a los contribuyentes especiales medianos del sector comercio para proponer herramientas de mejora sustentadas en ley, que tengan incidencia en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta previo a un proceso administrativo tributario.

3.3.2 Objetivos específicos

- a) Analizar el proceso administrativo tributario tipificado en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, para conocer sus generalidades y establecer las ventajas al ejecutar procesos de asistencia y controles a los contribuyentes objeto de análisis.
- b) Evaluar el sector comercio a nivel general y de los contribuyentes especiales medianos, para conocer sus generalidades y aportes en concepto de tributos.
- c) Determinar generalidades y recaudación del Impuesto Sobre la Renta a nivel general y en forma específica de los contribuyentes especiales medianos del sector comercio, para conocer sus distintos regímenes así como la recaudación en este tipo de impuesto.
- d) Establecer los procesos de asistencia y controles tomando como base información local y experiencias de expertos de otras Administraciones Tributarias, -enfoque internacional-, para sustentar con fundamentos teóricos las propuestas de mejora.

3.4 Hipótesis

Los procesos de asistencia y controles a los contribuyentes especiales medianos del sector comercio (controles utilizando aplicaciones informáticas), tienen incidencia en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta; porque son acciones que al ser ejecutadas, facilitan el cumplimiento del pago de impuestos.

3.5 Variables

3.5.1 Variable independiente

La variable independiente se define de la forma siguiente: Procesos de asistencia y controles a los contribuyentes especiales del sector comercio.

3.5.2 Variable dependiente

La variable dependiente es: Recaudación del Impuesto Sobre la Renta (a manera de ejemplo).

3.6 Diseño utilizado

El diseño utilizado fue el no experimental y transversal.

3.7 Universo y tamaño de la muestra

El universo, lo constituyen los contribuyentes especiales medianos del sector comercio, contribuyentes que reciben asistencia y controles por medio de la gerencia creada para el efecto en la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Se tomó una muestra de 20 contribuyentes con quienes se interactuó.

3.8 Instrumentos de medición

Fuentes Primarias: Se efectuaron entrevistas y encuestas a contadores generales y corporativos, representantes legales y asesores de contribuyentes especiales medianos, asimismo a exempleados y exfuncionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Fuentes Secundarias: Al respecto, se consultaron documentos estadísticos, recopilaciones de información, ponencias internacionales, leyes y otros elementos relacionados, para complementar el estudio relacionado.

3.9 Resumen de procedimientos usado en el desarrollo de la investigación

3.9.1 Método

La investigación se realizó utilizando el método científico aplicando las fases siguientes:

- a) Indagatoria:** Al momento de efectuar la investigación de campo.
- b) Demostrativa:** Al efectuar el análisis de información de la información recopilada.
- c) Expositiva:** Al efectuar la presentación de la versión final del proyecto de tesis y exposición de resultados respectivamente.

Con relación a las premisas metodológicas, los datos se presentan en cuadros, gráficas; en valores absolutos y relativos.

3.9.2 Técnicas

Dentro de las técnicas, se efectuó un análisis cuantitativo de datos estadísticos, recopilación de datos existentes, encuesta y análisis de contenido de documentos relacionados con la temática como libros, artículos de publicaciones, tesis entre otros; que se obtuvieron en bibliotecas virtuales y no virtuales como por el ejemplo Biblioteca del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-; Biblioteca de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Se requirió información con solicitudes a la Superintendencia de Administración Tributaria conforme las disposiciones contenidas en el Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Libre Acceso a la Información Pública.

De la unidad de análisis, se evaluó una muestra de contribuyentes especiales medianos del sector comercio en el municipio de Guatemala del cual veinte contribuyentes proporcionaron información que se consideró confiable y objetiva.

4 ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

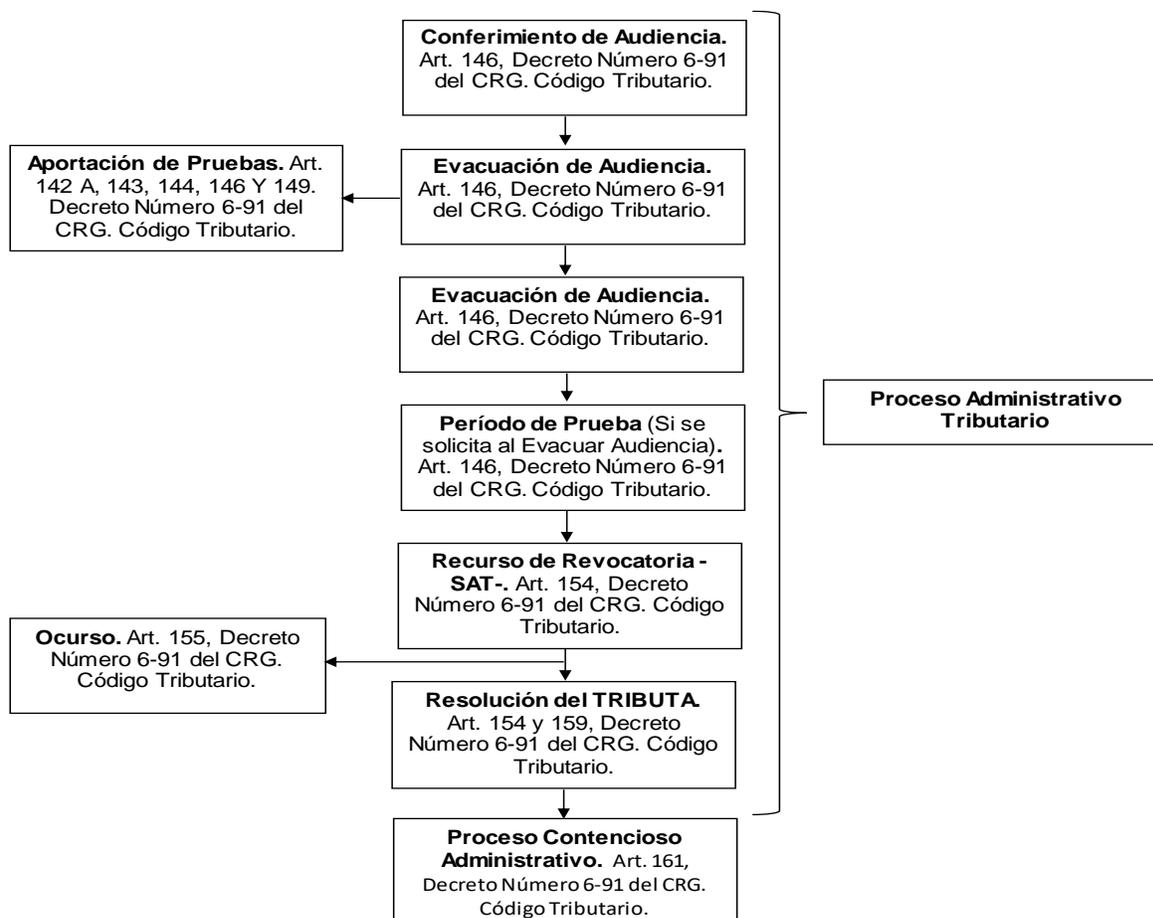
4.1 Proceso Administrativo Tributario

4.1.1 Análisis del Proceso Administrativo Tributario

El Proceso Administrativo Tributario -según se ha observado en la práctica- es un proceso que representa costos y tiempo, no solo para la Administración Tributaria sino para el mismo contribuyente quien debe presentar los suficientes elementos de prueba para desvanecer los ajustes formulados por la Administración Tributaria, sin embargo, al no ser desvanecidos, de conformidad con los recursos administrativos que interponga la entidad contribuyente, siguen el debido proceso hacia las etapas judiciales correspondientes.

Es de mencionar que el proceso administrativo referido, inicia con la notificación de la audiencia por parte de la Administración Tributaria y concluye previo a iniciar la etapa judicial en caso corresponda como se observa en el esquema siguiente:

Esquema 3
Proceso Administrativo Tributario
Decreto Número 6-91 del CRG, Código Tributario y sus Reformas



Fuente: Decreto Número 6-91 del CRG, Código Tributario y sus reformas.

Según la experiencia del autor, para algunos expertos en tributación, el proceso administrativo tributario inicia desde el “requerimiento de auditoría”, sin embargo, para efectos de ejemplo, el esquema referido, se presenta desde la audiencia.

4.1.2 Cuantificación de tiempo en el Proceso Administrativo Tributario

Previo al proceso administrativo, se considera de importancia, los alcances efectuados por la SAT, con los procedimientos de programación de auditorías tributarias efectuada por el Departamento de Gestión de Riesgo de la Intendencia de Fiscalización de la SAT, posteriormente con el trabajo de campo de auditoría efectuado por los auditores

tributarios. Los hallazgos generados, según se establece en la normativa, deben ser producto de inconsistencias lógicas y aritméticas detectadas en sus declaraciones. Procedimiento de Programación de Fiscalización Selectiva, Fiscalización / Programación de Fiscalización PR-IFI/DFS-PF-01 (SAT, 2013 p. 6).

No se tiene el alcance para cuantificar el tiempo utilizado en el análisis de riesgo y posterior auditoria, en virtud que, se considera depende de los alcances realizados en el proceso de selección; por otra parte, el tiempo utilizado durante el proceso administrativo tributario, depende de las acciones de defensa (medios de prueba), que el mismo contribuyente utilice mediante el debido proceso.

En el proceso administrativo, se pueden presentar las pruebas al evacuar la Audiencia o solicitar el período de prueba; este período de prueba es de treinta (30) días hábiles de conformidad con el artículo 143 del Código Tributario, sin embargo, antes de emitir la resolución final, la Administración Tributaria de oficio o a petición de parte podrá acordar diligencias para mejor resolver tal y como lo regula el artículo 144 del mismo cuerpo legal citado.

Del análisis efectuado, se considera que los medios de prueba del Derecho Común aplicables al Proceso Administrativo Tributario, comúnmente son aportes mediante “documentos” como prueba básica en todo proceso -por no mediar aún, juez competente-; sin embargo, la norma legal según el análisis efectuado, establece que se pueden utilizar todos los medios de prueba admitidos en derecho.

En Anexo II, mediante un análisis, se presenta en forma detallada, el proceso administrativo tributario, sus plazos con su respectivo fundamento legal y acciones realizadas por la Administración Tributaria, con el objetivo de visualizar la cuantificación de tiempo.

En conclusión, el proceso administrativo tributario, en caso corresponda, puede ser

evitado aplicando para el efecto procesos de asistencia y controles al contribuyente, tomando como base de análisis la información presentada por el mismo contribuyente según sus declaraciones juradas, anuales, trimestrales y/o mensuales.

Sin afectar el debido proceso como derecho constitucional, en caso de detectarse inconsistencias tributarias, es posible darse a conocer al contribuyente previo a un proceso administrativo tributario y resolver la inconsistencia por la vía conciliatoria, siempre y cuando no se haya consentido delito al determinar la obligación tributaria; y con ello incrementar los ingresos del impuesto que corresponda como por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta.

4.2 Sector Comercio

4.2.1 Recaudación de Tributos Internos del Sector Comercio -a nivel general- efectuado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se consideró necesario efectuar un análisis de información de los ingresos tributarios obtenidos por todas las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria -por sector económico-, con el objetivo de efectuar posteriormente un análisis específico del sector comercio a cargo de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Al respecto, los resultados obtenidos fueron los siguientes:

CUADRO 3
Ingresos Tributarios por Sector Económico
Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-
Cifras Expresadas en millones de Quetzales
Período Evaluado: 2012-2016

No.	Sector Económico	2012	2013	2014	2015	2016
1	Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura	1,730.18	1,842.88	1,824.30	1,732.28	2,357.05
2	Explotación de Minas y Canteras	725.41	604.31	787.93	561.36	509.73
3	Industrias	8,843.13	9,524.71	9,722.80	10,292.05	11,539.06
4	Suministro de Electricidad, Gas y Agua	1,970.39	1,910.30	2,121.97	1,994.98	2,344.64
5	Construcción		863.87	948.41	903.85	894.34
6	Comercio al por Mayor y Menor	16,689.76	17,403.18	18,183.72	18,787.88	20,004.56
7	Hoteles y Restaurantes	513.43	594.32	616.75	700.25	800.91
8	Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones	3,191.42	3,640.98	3,903.48	4,018.39	4,417.70
9	Intermediación Financiera	3,211.40	3,824.40	4,296.34	4,165.41	4,392.74
10	Actividades Inmobiliarias, Empresariales y de Alquiler	4,487.34	4,984.55	5,689.58	5,985.28	6,126.63
11	Administración Pública y Defensa; Planes de Seguridad Social	470.99	684.13	842.08	799.88	876.15
12	Enseñanza		136.64	174.19	190.50	198.95
13	Servicios Sociales y de Salud	388.03	436.09	447.68	476.65	522.18
14	Otras Actividades de Servicios Comunitarios, Sociales y Profesionales	505.17	537.42	566.00	586.02	647.05
15	Organizaciones y Órganos Extraterritoriales	7.68	7.35	8.06	8.11	7.29
16	Empleados en Relación de Dependencia, Estudiantes y Jubilados	287.32	304.31	279.10	335.68	388.59
17	Otras Actividades	76.22	77.77	80.66	87.25	107.83
	Total	44,010.70	47,377.20	50,493.05	51,625.80	56,135.39

Fuente: Integración efectuada conforme a información contenida en la página electrónica de la SAT.

Al efectuar el respectivo análisis de información con relación a la recaudación total de tributos internos efectuados por la Superintendencia de Administración Tributaria, se observa que el sector económico que aporta los mayores ingresos tributarios es el “Comercio”, confirmando con ello que el sector es importante para la economía nacional y en consecuencia para el Estado de Guatemala.

4.2.2 Recaudación de Tributos Internos y Cantidad de Contribuyentes Especiales Medianos del Sector Comercio

Se consideró necesario analizar la recaudación efectuada por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, con el objetivo de establecer los porcentajes de recaudación por sector económico del cual, se obtuvo el resultado siguiente:

Cuadro 4
Recaudación Tributaria Interna, por Sector Económico
Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos
Cifras Expresadas en millones de Quetzales
Período Evaluado: 2012-2016

Sector Económico	2012	2013	2014	2015	2016	Total	%
Comercial	2,181.00	2,683.57	3,006.92	3,258.58	3,993.96	17,974.98	33.69
Servicios	1,740.76	2,066.01	2,411.85	2,699.27	3,040.86	14,178.81	26.57
Automotriz	575.11	877.68	950.38	1,067.72	1,089.37	5,337.64	10.00
Energía Eléctrica	858.38	864.76	968.27	932.17	978.71	5,167.58	9.68
Transporte	507.67	615.99	676.43	743.65	821.56	3,886.15	7.28
Farmacéutico	287.46	360.52	423.36	507.77	629.09	2,668.20	5.00
Construcción	318.14	390.14	468.92	483.78	555.76	2,622.60	4.92
Industrias Extractivas	45.01	84.14	269.71	251.19	268.13	1,099.43	2.06
Fertilizantes	65.21	69.76	70.31	71.27	76.30	421.45	0.79
Total	6,578.74	8,012.57	9,246.15	10,015.40	11,453.76	53,356.83	100

Fuente: Información solicitada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Nota: Para efectos de comprensión, la recaudación se ordenó de mayor a menor y se agregó información en porcentajes.

Como se puede observar en el cuadro anterior, la recaudación obtenida por el sector comercial en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la SAT, es superior en comparación con otros sectores económicos; al respecto, representa el 33.69% del total recaudado durante el período 2012 al 2016 respectivamente.

La probabilidad que la recaudación de impuestos sea mayor en el sector comercial es posible, en virtud que el sector referido consolida la mayor cantidad de empresas y/o contribuyentes dentro del padrón de contribuyentes Especiales Medianos como se observa en el cuadro siguiente:

Cuadro 5
Cantidad de Contribuyentes por Sector Económico
Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos -GCEM-
Cifras Expresadas en Valores Absolutos
Período Evaluado: 2012-2016

Sector Económico	2012	2013	2014	2015	2016	2017*
Agroindustria	53	56	-	-	-	-
Automotriz	16	27	134	134	108	115
Comercial	625	1,148	868	873	505	704
Construcción	55	120	264	262	189	210
Energía Eléctrica	10	15	60	60	57	57
Farmacéutico	11	23	101	105	75	86
Fertilizantes	5	6	22	22	18	16
Financiero	31	44	-	-	-	-
Industria	307	322	1	1	-	-
Industrias Extractivas	2	8	22	22	17	16
Otros	51	54	-	-	-	-
Servicios	431	611	478	476	455	671
Transporte	14	27	106	106	106	128
Total	1,611	2,461	2,056	2,061	1,530	2,003

Fuente: Información solicitada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

* /= Información del año 2017, se encuentra generada al mes de agosto del año indicado.

Nota: Los contribuyentes especiales medianos del sector comercio ubicados en el municipio de Guatemala representan aproximadamente un 22%. Para el año 2016, fueron aproximadamente 111.

La cantidad de contribuyentes del sector comercio ha sido representativo durante el período 2012-2016 inclusive ha sido representativo en el año 2017 en comparación con otros sectores económicos; al respecto, al efectuar el análisis en porcentajes, se observa que el sector comercio, se ha ubicado entre un 33.01% hasta un 46.65% del total de contribuyentes especiales medianos, según el cuadro siguiente, representado en porcentajes:

Cuadro 6
Cantidad de Contribuyentes por Sector Económico
Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos
Cifras Expresadas en Porcentajes
Período Evaluado: 2012-2016

Sector Económico	2012	2013	2014	2015	2016	2017*
Agroindustria	3.29	2.28	-	-	-	-
Automotriz	0.99	1.10	6.52	6.50	7.06	5.74
Comercial	38.80	46.65	42.22	42.36	33.01	35.15
Construcción	3.41	4.88	12.84	12.71	12.35	10.48
Energía Eléctrica	0.62	0.61	2.92	2.91	3.73	2.85
Farmacéutico	0.68	0.93	4.91	5.09	4.90	4.29
Fertilizantes	0.31	0.24	1.07	1.07	1.18	0.80
Financiero	1.92	1.79	-	-	-	-
Industria	19.06	13.08	0.05	0.05	-	-
Industrias Extractivas	0.12	0.33	1.07	1.07	1.11	0.80
Otros	3.17	2.19	-	-	-	-
Servicios	26.75	24.83	23.25	23.10	29.74	33.50
Transporte	0.87	1.10	5.16	5.14	6.93	6.39
Total	100	100	100	100	100	100

Fuente: Información solicitada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

* /= Información del año 2017, se encuentra generada al mes de agosto 2017.

Nota: Para efectos de análisis, la información proporcionada por la Superintendencia de Administración Tributaria, se modificó a porcentajes.

Para aplicar los conocimientos relacionados con la asistencia y los controles que puede efectuar la Administración Tributaria, se consideró necesario delimitar el sector objeto de análisis en el sector comercio con el fin de llevar a la práctica la teoría y conocimientos adquiridos; no obstante a ello, es necesario aclarar que el estudio es de aplicabilidad para todos los sectores económicos a cargo de las unidades de ejecución conforme la estructura organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria, según el Acuerdo del Directorio 007-2007, Reglamento Interno y la Resolución 467-2007 que detalla las figuras organizativas de segundo y tercer nivel dentro de la Administración Tributaria.

Entiéndase como unidades de ejecución y que tienen relación directa con los contribuyentes, el personal de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes;

Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos; Gerencia Regional Central y Gerencias Regionales (Sur, Occidente, Nororiente y Central), todas de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Posterior al análisis del sector comercio, es necesario entrar a conocer aspectos relacionados con el Impuesto Sobre la Renta, que, para el caso de Guatemala, se encuentra tipificado en el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

4.3 Impuesto Sobre la Renta

4.3.1 Recaudación de Impuestos Internos en Guatemala, con énfasis en el Impuesto Sobre la Renta

De conformidad con investigación efectuada, a continuación se presenta los ingresos tributarios reportados por la Administración Tributaria -en su totalidad-, por impuesto y por año; además, se despliega información relacionada con los ingresos tributarios reportados por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, con el objetivo de efectuar posteriormente un análisis específico con la recaudación efectuada en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la -SAT- como unidad de análisis.

Cuadro 7
Impuestos Internos –General-
Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-
Cifras Expresadas en millones de Quetzales
Período Evaluado: 2012-2016

No.	Impuesto	2012	2013	2014	2015	2016
1	Sobre la Renta	10,595.32	12,775.35	14,206.89	13,627.26	16,499.10
2	De Solidaridad	2,844.72	3,242.75	3,533.47	3,905.57	4,070.31
3	A Empresas Mercantiles y Agropecuarias	0.34	2.66	2.71	0.23	0.95
4	De Solidaridad Extraordinario Y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	4.20	20.57	9.25	1.25	1.31
5	De Solidaridad, Extraordinario y Temporal	0.00	0.00	0.03	0.00	0.03
6	Impuestos Sobre el Patrimonio	9.11	11.51	15.67	21.25	23.80
7	Al Valor Agregado Doméstico	9,802.16	10,404.84	11,325.33	12,022.73	13,308.37
8	Sobre Distribución de Bebidas	554.34	589.58	629.36	709.50	744.78
9	Sobre el Tabaco y sus productos	312.43	385.23	404.45	368.71	364.68
10	Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	2,103.16	2,297.47	2,445.10	2,898.92	3,195.31
11	Sobre Distribución de Cemento	102.35	99.89	100.50	311.56	117.08
12	Timbres Fiscales y Papel Sellado	877.31	429.56	358.69	336.48	370.07
13	Sobre Circulación de Vehículos	573.13	835.79	572.43	717.13	782.39
14	Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Terrestres	330.57	694.13	747.13	913.76	967.19
15	Otros	3.52	3.88	4.04	4.39	5.71
Total		28,112.69	31,793.21	34,355.06	35,838.76	40,451.10

Fuente: Información solicitada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Según la información que se despliega en el cuadro anterior, se observa que los ingresos tributarios internos a nivel nacional son predominados por el impuesto sobre la renta; seguidamente al impuesto indicado, el impuesto al valor agregado ocupa el segundo lugar y el impuesto de solidaridad ocupa el tercer lugar.

Es de mencionar que la información relacionada con el Impuesto Sobre la Renta, que se encuentra en la página electrónica www.sat.gob.gt de la Administración Tributaria, consolida todos los regímenes del impuesto referido (ISR, Régimen Sobre Utilidades de las Actividades Lucrativas; Régimen Opcional Simplificado; Rentas del Trabajo; Rentas de No Residentes, Rentas de Capital (...)).

De las unidades de Ejecución de la Superintendencia de Administración Tributaria, se seleccionó la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, con el objeto de evaluar los ingresos tributarios recaudados por la dependencia referida, del cual se obtuvo el resultado siguiente:

Cuadro 8
Impuestos Internos, Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes -GCEG-
Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-
Cifras Expresadas en millones de Quetzales
Período Evaluado: 2012-2016

No.	Impuesto	2012	2013	2014	2015	2016
1	Impuesto Sobre la Renta	3,663.15	5,110.52	5,564.80	5,212.72	7,167.26
2	Impuesto al Valor Agregado	1,576.61	2,042.45	2,260.38	2,528.25	3,216.36
3	Impuesto del Timbre y Papel Sellado	168.50	56.80	30.81	28.02	33.60
4	Impuesto Empresas Mercantiles y Agropecuarias	0.28	0.64	3.53	0.09	-
5	Impto. a las Bebidas Alcohólicas	531.90	569.23	611.70	694.08	729.28
6	Impuesto de Tabacos y sus Productos	309.32	385.09	401.96	367.95	363.77
7	Impuesto Sobre Productos Financieros	334.07	42.32	0.01	0.07	10.63
8	Impuesto Único Sobre Inmuebles	0.02	0.01	0.01	0.01	0.00
9	Impuesto Sobre Circulación de Vehículos	10.97	23.16	11.15	17.97	19.65
10	Impto. Distrib. de Petróleo Crudo	2,101.85	2,209.55	2,321.05	2,773.58	3,179.06
11	Impuesto Sobre Distribución de Cemento	98.49	99.47	100.23	311.43	116.09
12	Impuesto Extraordinario Y Temporal de Apoyo a Los Acuerdos de Paz	0.00	6.13	0.82	0.66	0.32
13	Agente de Retención de Iva	842.38	911.98	980.08	1,083.75	1,191.20
14	Impuesto de Solidaridad	998.91	1,215.92	1,373.28	1,550.65	1,654.41
15	Sobre Primera Matricula Vehículos	1.16	2.91	2.14	1.81	0.85
Total		10,637.61	12,676.18	13,661.94	14,571.05	17,682.47

Fuente: Información solicitada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

De conformidad con los ingresos reportados por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, se observa que el Impuesto Sobre la Renta es el rubro que más recaudación reporta, cifras que oscilan entre los 3.663.15 a los 7,167.26 millones.

4.3.2 Recaudación de Impuestos Internos en Guatemala, con énfasis en el Impuesto Sobre la Renta –Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos- SAT.

En virtud de ser unidad de análisis la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la Superintendencia de Administración Tributaria, a continuación, se presenta información relacionada con Impuestos Internos que fueron proporcionados por la Gerencia referida, obteniendo el resultado siguiente:

Cuadro 9
Impuestos Internos, Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos -GCEM-
Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-
Cifras Expresadas en millones de Quetzales
Período Evaluado: 2012-2016

No.	Impuesto	2012	2013	2014	2015	2016
1	Impuesto Sobre la Renta	2,594.28	3,227.38	3,971.46	4,182.17	5,109.56
2	Impuesto al Valor Agregado Domestico	2,267.29	2,701.06	3,071.96	3,363.87	3,739.97
3	Impuesto de Solidaridad	963.16	1,104.96	1,187.74	1,314.10	1,416.25
4	Impuesto Sobre Primera Matricula Vehículos	255.80	517.49	540.87	633.39	611.58
5	Retenciones IVA	296.87	329.13	377.66	440.41	484.40
6	Vehículos	34.51	72.17	58.43	55.38	55.92
7	Impuesto del Timbre y Papel Sellado	166.45	57.25	30.85	25.92	35.97
8	Impuesto Empresas Mercantiles y Agropecuarias	-	0.62	1.69	0.04	0.07
9	Otros	0.24	0.31	0.21	0.11	0.03
10	Impuesto Extraordinario Y Temporal de Apoyo a Los Acuerdos de Paz	0.14	2.18	5.28	-	0.01
11	Inmuebles	0.00	0.02	-	0.00	-
Total		6,578.74	8,012.57	9,246.15	10,015.40	11,453.76

Fuente: Información solicitada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

De conformidad con los ingresos reportados por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, se observa que el Impuesto Sobre la Renta es el rubro que más recaudación reportó, cifras que oscilan entre los 2.594.28 a los 5,109.56 millones.

Al efectuar un comparativo entre los ingresos reportados a nivel general, ingresos reportados por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes y la Gerencia de

Contribuyentes Especiales Medianos, con énfasis en el Impuesto Sobre la Renta, se obtuvo el resultado siguiente:

Cuadro 10
 Comparativo de Ingresos de Impuesto Sobre la Renta
 Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, GCEG y GCEM
 Cifras Expresadas en millones de Quetzales
 Período Evaluado: 2012-2016

No.	Impuesto	2012	2013	2014	2015	2016
1	A Nivel General	10,595.32	12,775.35	14,206.89	13,627.26	16,499.10
2	Contribuyentes Especiales Grandes	3,663.15	5,110.52	5,564.80	5,212.72	7,167.26
3	Contribuyentes Especiales Medianos	2,594.28	3,227.38	3,971.46	4,182.17	5,109.56
Total		6,578.74	8,012.57	9,246.15	10,015.40	11,453.76

Fuente: Elaboración con información solicitada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se confirma que el Impuesto Sobre la Renta es quien más recaudación muestra en comparación con otros impuestos; en los rubros indicados, se consolidan todos los regímenes del impuesto referido; a continuación, se presenta la recaudación de ISR, obtenida específicamente por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos por formulario según el tipo de régimen del impuesto referido:

Cuadro 11
Impuesto Sobre la Renta, por Formulario -GCEM-
Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-
Cifras Expresadas en millones de Quetzales
Período Evaluado: 2012-2016

FORMULARIO	2012	2013	2014	2015	2016	Total
81	26.03	75.18	72.69	49.13	465.22	688.26
89	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
100	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
102	732.40	6.47	2.00	0.66	0.38	741.90
104	1.75	0.00	0.00	0.00	0.00	1.75
105	565.28	91.39	1.22	0.09	0.04	658.03
107	0.01	0.01	0.00	0.00	0.00	0.01
109	449.83	72.39	0.46	7.79	0.89	531.36
112	37.49	0.00	0.00	0.00	0.00	37.49
117	0.08	0.12	0.00	0.02	0.00	0.22
118	0.01	0.00	0.00	0.00	0.00	0.01
119	412.00	387.88	35.63	48.85	2.03	886.40
124	369.10	43.03	0.24	0.03	0.00	412.39
131	0.00	338.92	752.93	831.76	896.10	2,819.72
132	0.00	23.00	94.69	47.31	60.28	225.28
133	0.00	813.09	1,092.02	1,198.41	1,280.17	4,383.69
134	0.00	1.90	2.56	1.99	1.82	8.27
135	0.00	389.82	603.76	714.91	738.28	2,446.78
136	0.00	980.99	992.15	936.93	1,065.89	3,975.95
141	0.00	0.00	321.11	344.25	598.44	1,263.80
143	0.00	0.00	0.01	0.03	0.01	0.05
150	0.31	0.05	0.00	0.00	0.00	0.36
195	0.00	3.16	0.00	0.00	0.00	3.16
Total	2,594.28	3,227.38	3,971.46	4,182.17	5,109.56	19,084.86

Fuente: Información solicitada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

De conformidad con la información, según el cuadro anterior, relacionado con los distintos regímenes del Impuesto Sobre la Renta, se puede establecer que las Rentas de Actividades Lucrativas son los que más aporte reflejan. Al efectuar un análisis de los formularios, el Régimen Sobre las Utilidades de las Actividades Lucrativas (Declaraciones números 136 y 141) refleja un aporte significativo con un total de recaudación para los años 2012-2016 por Q.5,239.75 millones; Opcional Simplificado

(formulario 131) suma Q 2,819.72 millones; Regímenes anteriores, como el Optativo (formularios 102 y 119) suma Q 1,628.30 millones e ISR Régimen General (formularios 104, 118 y 124) suman Q 414.15 millones. No residentes (formularios 109 y 135), suma Q 2,978.14 millones. Asalariados (formularios 105, 107, 117, 143 y 150) suma Q 658.67 millones. Rentas de Capital (formularios 112, 132 y 134) suman Q 271.04 millones. Existe un margen de diferencia en virtud que algunos formularios son utilizados para varios tipos de retenciones. Ej. Formulario 133 es utilizado para retenciones de ISR de varios tipos de regímenes cual suma un total de Q 4,383.69 millones.

Por limitación en el alcance no se pudo establecer con precisión el tipo de impuesto de ISR recaudado según formularios 81, 89, 100 y 195, que suman **Q 691.42** millones durante el período evaluado.

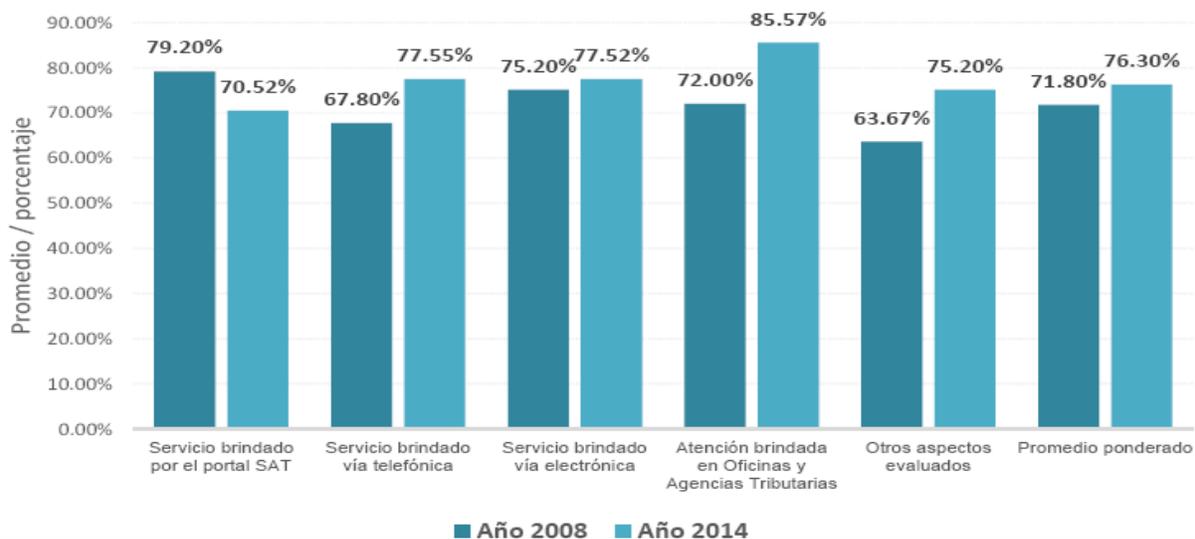
Por lo anterior, se estableció que el Impuesto Sobre la Renta es el rubro que representa la mayor fuente de ingresos para el Estado, desde el punto de vista de impuestos internos, siendo el régimen sobre utilidades de las actividades lucrativas el que representa la mayor fuente de ingresos para la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

4.4 Asistencia al Contribuyente

4.4.1 Informes de mediciones de percepción o expectativas del contribuyente de los servicios prestados por la SAT.

De conformidad con investigación realizada, respecto a la percepción o expectativas del contribuyente con relación a los servicios prestados por la Administración Tributaria, no se tiene una medición actualizada, en virtud que las únicas mediciones a nivel general corresponden a los años 2008 y 2014.

Gráfica 1
Resultados, Estudios de Percepción del Grado de Satisfacción del Servicio,
Superintendencia de Administración Tributaria SAT
Comparativo: Años 2008- 2014



Fuente: Memoria de Labores (-SAT- 2014, p. 16).

De la investigación efectuada, no se obtuvieron nuevos estudios para efectuar análisis comparativos en fecha actuales a nivel general. Como se logra observar en la gráfica anterior, el promedio ponderado de calificación a nivel general del grado de satisfacción del Servicio prestado por personal de la Superintendencia de Administración Tributaria, del año 2008 al año 2014 incrementó únicamente en 4.5%, es positivo, sin embargo, se considera no es sustancial.

4.4.2 Informes de mediciones de los servicios prestados por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la SAT.

Del análisis efectuado a las mediciones efectuadas a la percepción o expectativas del contribuyente con relación a los servicios prestados por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la -SAT-, se obtuvo información general relacionada con estudios realizados por la misma. Se efectuó integración de información obteniendo el resultado siguiente:

Cuadro 12
Resultados de Encuestas de Percepción del Servicio
Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos
Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-
Cifras Expresadas Porcentajes
Período Evaluado: 2012-2016

No.	Resumen de Factores y Aspectos Evaluados	2012	2013	2014	2015	2016	PROMEDIO
1	Cortesía.	77.02	80.13	80.31	75.32	85.3	79.62
2	Expresión (lenguaje).	77.57	78.05	79.38	83.07	82.95	80.20
3	Pronta respuesta.	69.39	67.79	70.31	68.28	77.5	70.65
4	Respuesta Satisfactoria.	69.28	69.13	72.16	73.33	78.33	72.45
5	Conocimiento sobre temas tributarios.	72.82	73.62	74.74	77.91	80.38	75.89
6	Conocimiento sobre procedimientos relacionados con el pago de tributos.	72.71	74.03	76.08	82.39	81.21	77.28
7	Recibe información periódica y puntal sobre el vencimiento de pago de los impuestos.	65.11	82.35	85.26	91.33	86.59	82.13
8	La información brindada por el Profesional Tributario responde claramente a sus consultas.	84.22	84.38	87.5	89.87	92.58	87.71
9	Atención vía telefónica sostenida con el Profesional Tributario.	72.47	74.69	68.96	80.46	81.61	75.64
10	Atención vía electrónica (mail) sostenida con el Profesional Tributario.	73.53	71.66	74.12	78.84	80.23	75.68
11	Atención personalizada sostenida con el Profesional Tributario.	73.51	74.35	74.63	85.56	80.79	77.77
12	Apoyo recibido en la utilización de las herramientas informáticas como RetenIVA, RetenISR web de parte del profesional asignado.	63.68	63.69	66.89	74.27	74.24	68.55
13	Estado de las Instalaciones en donde ha sido atendido.	58.19	62.37	61.94	74.96	73.24	66.14
14	Medio a través del cual se hacen los requerimientos de información.	68.81	71.97	71.46	71.33	76.26	71.97
15	Plazo para entrega de la información requerida.	58.08	60	60.73	43.33	65.65	57.56
16	Calificación general el servicio de atención brindado por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos.	70.22	71.1	73.75	77.94	77.79	74.16
17	Transparencia en el desarrollo de su trabajo.			82.89	84.43	85.68	50.60
18	Discreción y reserva en el manejo de la información de la empresa.			82.68	71.52	86.46	48.13
19	Evaluación Promedio.	70.41	72.48	75.05	77.12	80.38	75.09

Fuente: Integración efectuada, con base a información solicitada a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Desde el punto de vista de los conocimientos sobre procedimientos de pago de tributos, en la Administración Tributaria existen serias deficiencias en ese aspecto -al ponderarse en un 77.28%- como promedio entre los años 2012- 2016. Se considera que la Administración Tributaria, debe alcanzar la excelencia en el aspecto indicado.

La evaluación promedio en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, durante los años 2012 al año 2016, fue de un 75.09, el cual se considera deficiente.

Como se puede observar el nivel de satisfacción de los contribuyentes a nivel general, en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, ha ido en incremento del año 2012 al año 2016, no obstante a lo anterior es importante indicar que para el año 2017 el nivel de satisfacción disminuyó según se puede observar en el cuadro siguiente:

Cuadro 13
Resultados del Nivel de Satisfacción –Promedio-
Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos
Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-
Cifras Expresadas en Porcentajes
Período Evaluado: 2012-2016

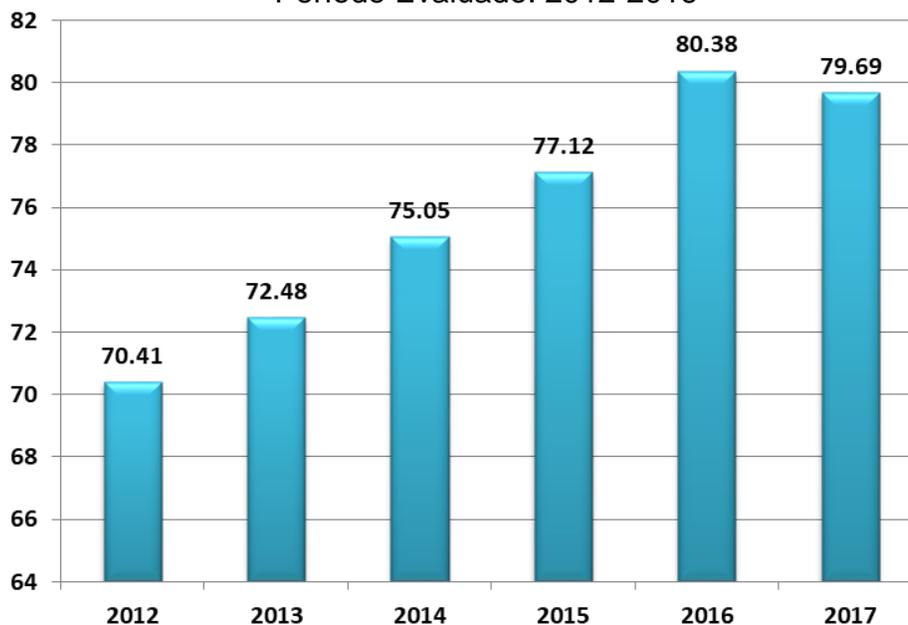
2012	2013	2014	2015	2016	2017
70.41	72.48	75.05	77.12	80.38	79.69

Fuente: Integración efectuada con base a solicitud de información a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Nota: No es parte del período evaluado el año 2017, sin embargo, se incluyó para efectos de análisis, en virtud que disminuyó la calificación en el período indicado.

En forma gráfica, las variaciones se pueden observar de la forma siguiente:

Gráfica 2
**Resultados del Nivel de Satisfacción –Evaluación Promedio-
 Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos
 Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-
 Cifras Expresadas en millones de Quetzales
 Período Evaluado: 2012-2016**



Fuente: Integración efectuada con base a solicitud de información a la Superintendencia de Administración Tributaria de conformidad con las disposiciones contenidas en el Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Acceso a la Información Pública.

4.5 Control al Contribuyente

4.5.1 Auditorias efectuadas en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos

De conformidad con petición efectuada a la Superintendencia de Administración Tributaria conforme al Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Libre Acceso a la Información Pública, se solicitaron las auditorias efectuadas durante el período 2012-2016 del cual se presenta el análisis siguiente:

Cuadro 14
Auditorías Efectuadas en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos
Período 2012-2016

No.	Tipo de Auditoria	2012			2013			2014			2015			2016		
		A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C
1	Selectiva	158	130	54	221	181	57	142	130	50	262	212	100	81	59	10
2	Descentralizada	308	279	179	512	428	204	268	219	128	333	253	164	566	257	189
3	Comercio Exterior	78	77	16	85	68	19	76	52	8	106	61	23	76	42	12
4	Precios de Transferencia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	225	225	216	0	0	0
Total		544	486	249	818	677	280	486	401	186	926	751	503	723	358	211

Fuente: Integración efectuada con base a solicitud de información a la Superintendencia de Administración Tributaria.

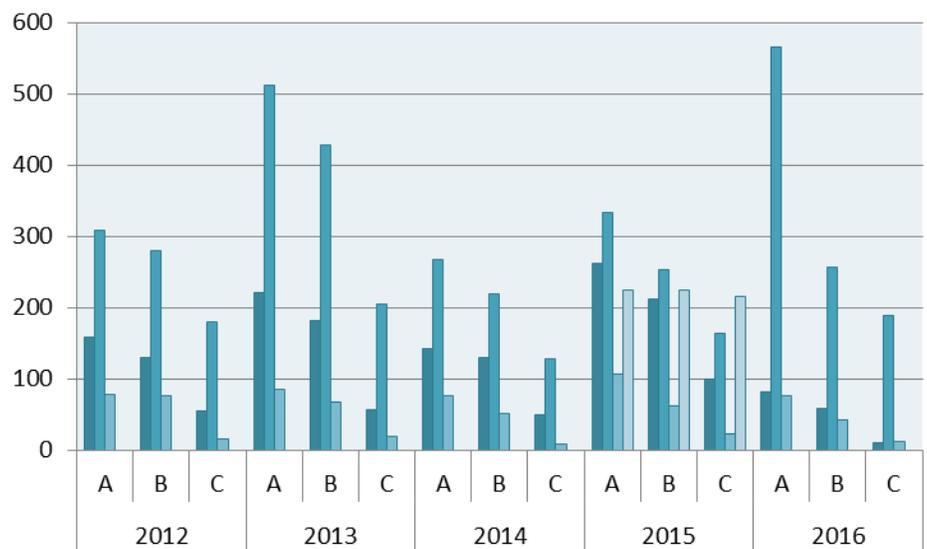
A= Auditorías Nombradas

B= Auditorías Terminadas

C= Auditorías Sin Interés Fiscal

En el año 2012, se estableció que el 51% de las auditorías terminadas, fueron sin interés fiscal; para el año 2013 fue del 41%; para el año 2014 el porcentaje de auditorías sin interés fiscal fue del 46%; para el año 2015 fue del 67% y para el año 2016 el 59% de auditorías terminadas, fueron sin interés fiscal. En forma gráfica se puede presentar de la forma siguiente:

Gráfica 3
Auditorías Efectuadas en la -GCEM-
Período 2012-2016



Fuente: Integración efectuada con base a solicitud de información conforme al Decreto Número 57-2008 del CRG, Ley de Libre Acceso a la Información Pública.

A= Auditorías Nombradas

B= Auditorías Terminadas

C= Auditorías Sin Interés Fiscal

En resumen –consolidando todos los años-, se puede establecer que, la cantidad de auditorías terminadas sin interés fiscal, son considerables, según se puede establecer en el cuadro siguiente:

Cuadro 15
Resumen de Auditorias Efectuadas en la -GCEM-
Período 2012-2016

No.	Tipo de Auditoria	Período 2012-2016		
		A	B	C
1	Selectiva	864		271
2	Descentralizada	1,987	1,436	864
3	Comercio Exterior	421	300	78
4	Precios de Transferencia	225	225	216
Total		3,497	2,673	1,429

Fuente: Integración efectuada con base a solicitud de información a la Superintendencia de Administración Tributaria.

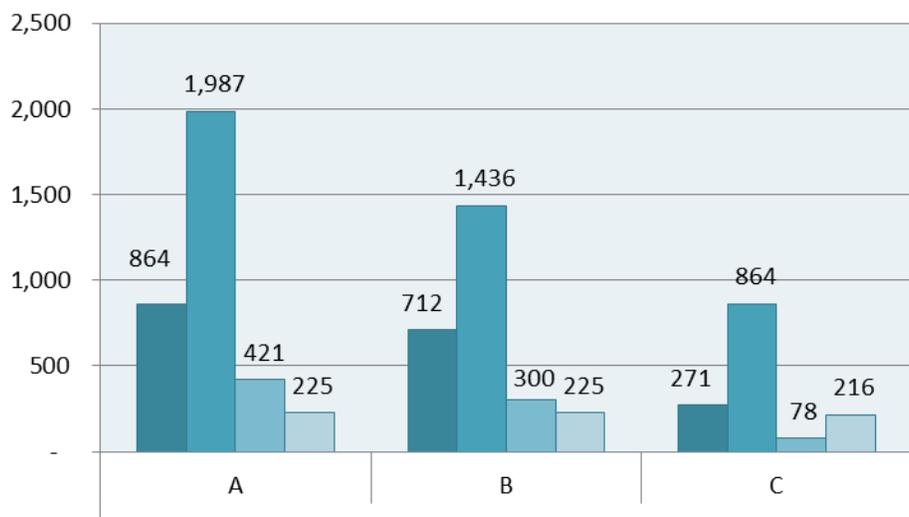
A= Auditorias Nombradas

B= Auditorias Terminadas

C= Auditorias Sin Interés Fiscal

La información anteriormente indicada, se puede efectuar en forma gráfica:

Gráfica 4
Resumen de Auditorias Efectuadas en la -GCEM-
Período 2012-2016



Fuente: Integración efectuada con base a solicitud de información conforme al Decreto Número 57-2008 del CRG, Ley de Libre Acceso a la Información Pública.

A nivel general, se estableció que el 53% de las auditorías terminadas durante el período 2012-2016, fueron auditorías que culminaron sin interés fiscal, el 47% tuvieron algún tipo de interés fiscal, motivo por el cual se considera que la eficiencia en la

programación de las auditorías referidas, no han tenido el éxito deseado. Se considera que, con procesos de asistencia y control, se hubieran evitado costos no solo para la Administración Tributaria, sino también para el mismo contribuyente.

Debido a la falta de certeza jurídica que presentan ciertas normas tributarias es común que tanto contribuyentes como la Administración Tributaria, se involucren *en largos y costosos litigios*, que dificultan la recaudación y en algunos casos la imposibilitan. Morales Moreno, Revista Ciencias Económicas (2015, p. 13).

4.5.2 Interrupción de la prescripción

Es necesario indicar que 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 efectuarlo dentro del plazo de cuatro (4) años (Art. 47 del Decreto 6-91 del CRG, Código Tributario y sus reformas).

De conformidad con el artículo 76 del referido marco legal, las infracciones y sanciones tributarias prescriben por el transcurso de cinco años contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción. Existe una prescripción especial tipificada en el artículo 48 del código referido, el cual establece que el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria.

Dentro del marco legal, existe la figura de interrupción de la prescripción, que al originarse, se comenzará a computar nuevamente un nuevo período de tiempo, en donde la Administración Tributaria puede efectuar fiscalizaciones. La interrupción de la prescripción se encuentra regulada en el artículo 50 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, que establece los motivos que pueden interrumpir la prescripción indicada:

1. La determinación de la obligación tributaria, ya sea que ésta se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria (...).
2. La notificación de resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible.
3. La interposición por el contribuyente o el responsable de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria.
4. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables, por parte del sujeto pasivo de la misma.
5. La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o el responsable.
6. La notificación a cualquiera de las partes de la acción judicial promovida por la Administración Tributaria; así como la notificación de cualquier resolución que establezca u otorgue medidas desjudicializadoras emitidas dentro de procesos penales, así como la sentencia dictada en un proceso penal relacionado con delitos contra el régimen tributario o aduanero.
7. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
8. Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
9. La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a la ley específica.

No obstante a lo anterior, en el artículo 106 último párrafo del Decreto 6-91 referido, se establece que 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. **Ver Ejemplo en Anexo III.**

Artículos relacionados: 8, 47, 48, 50, 76, 106 del Decreto 6-91 del CRG, Código Tributario y sus reformas.

4.5.3 Controles mediante Aplicaciones Informáticas de la Superintendencia de Administración Tributaria

Se estableció que la Administración Tributaria, cuenta con una gama de aplicaciones informáticas que se considera, es parte de los factores de oportunidad de mejora, aplicaciones que inclusive, proceden desde el año 2000 y se considera, se deben acoplar a las exigencias actuales de análisis.

Se solicitó a la SAT, información relacionada con los sistemas institucionales que actualmente se utilizan y al respecto se efectuó el resumen siguiente:

Cuadro 16
Tipos de Aplicaciones/Sistemas Utilizados en la
Superintendencia de Administración Tributaria
Al mes de octubre 2018

Tipo de Aplicación	Cantidad	%
Administrativo	103	34
Aduanero	93	31
Transversal	9	3
Tributario	99	33
Total	304	100

Fuente: Integración efectuada con base a solicitud de información a la SAT.

Se estableció que existen 99 aplicaciones relacionadas con asuntos tributarios y 93 relacionadas con Aduanas, ambas de control, el cual representa el 63% de todas las aplicaciones, al respecto, se considera que no existe un sistema específico que consolide toda la información de fuentes internas y externas relacionadas a contribuyentes.

De conformidad con investigación efectuada, se estableció que dentro de los objetivos de la Administración Tributaria a mediano y a largo plazo, se encuentra la creación de un Sistema Integrado de Administración Tributaria, según el objetivo No. 1 del Plan Estratégico institucional (SAT, 2018-2023, p. 20) motivo por el cual de conformidad con esta tesis, se hace indispensable la creación del sistema referido a corto plazo, que consolide toda la información que de un contribuyente se derive y sirva de apoyo para

los controles que se deban efectuar. **Ver Anexo V.** Propuesta de Reformas a Leyes Tributarias.

5 ANÁLISIS DE ENCUESTA Y ANEXOS

5.1 Análisis de Encuesta

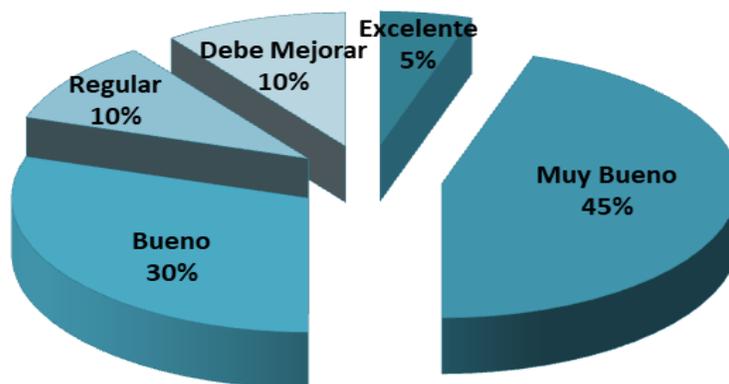
Con base a la investigación efectuada, se plantearon una serie de preguntas relacionadas al tema; se consideró necesario conocer la opinión de contribuyentes catalogados como medianos especiales del sector comercio y se diseñó una encuesta -como instrumento de apoyo-.

Los profesionales seleccionados para el efecto, fueron Gerentes Financieros Contadores Generales y Corporativos, Representantes Legales, Consultores de Firmas de Auditoria, ubicados en el municipio de Guatemala quienes tienen o tuvieron relación directa con la asistencia y controles efectuadas en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Como se indicó, veinte contribuyentes proporcionaron información que se consideró confiable y objetiva.

5.1.1 Interrogantes Relacionadas con Asistencia y/o Facilitación

- 1. ¿Cómo considera el conocimiento que tienen en “temas tributarios” los profesionales (orientadores) de Atención al Contribuyente de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la SAT?**

Gráfica 5
Encuesta MCT-2017
Temas Tributarios



Fuente: Elaboración efectuada, con base a encuestas realizadas.

Del análisis efectuado a las respuestas proporcionadas por los contribuyentes se estableció que únicamente el 45% de los encuestados manifestaron que, el conocimiento de los profesionales (orientadores) de Atención al Contribuyente es muy bueno. El 45% restante se distribuye entre las respuestas: Bueno 30%, Regular 10% y Debe Mejorar 10%. Es de notar que solamente un 5% manifestó que el servicio es excelente.

De las encuestas efectuadas, no obstante, en su mayoría establecieron aspectos negativos, en un nivel muy bajo se manifestó que se ha recibido solución a las consultas realizadas; en otros casos no se manifestaron observaciones del porqué de las respuestas.

Se concluye que la orientación relacionada con temas tributarios que presta la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la SAT mediante sus empleados, no ha logrado la excelencia deseada, al respecto, se tomó en consideración los informes de mediciones efectuados por la Administración Tributaria y encuesta realizada; por tal motivo, se hace necesaria la capacitación constante en temas tributarios y definir

criterios que sean uniformes en toda la -SAT- para que a su vez, sea retribuida al contribuyente.

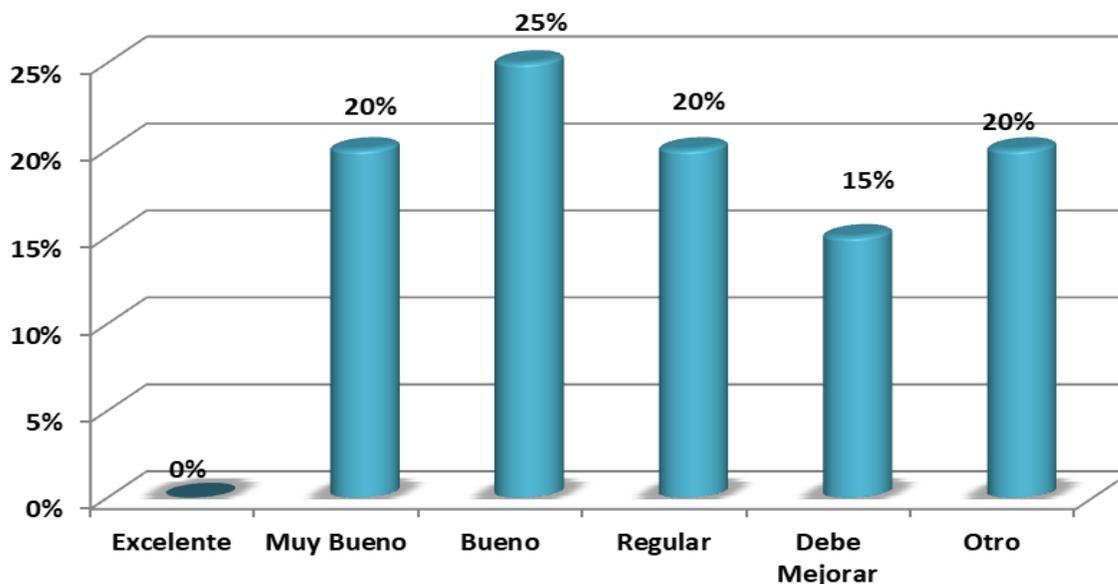
De conformidad con informes de mediciones efectuados por la SAT, el promedio ponderado relacionado con la percepción del servicio y/o asistencia prestado en la GCEM, es de un 75.09%; ponderación que se considera, se encuentra alejada de alcanzar parámetros de excelencia.

Factores de oportunidad, conforme a opiniones descritas en la encuesta:

- a) Existe desconocimiento y no existe uniformidad de criterios tributarios entre los auditores.
- b) En algunas llamadas efectuadas no se ha dado certeza jurídica de la consulta efectuada, solo se da un criterio sin respaldo legal.
- c) Consulta efectuada en chat, sin respuesta alguna; se ha solicitado base legal de respuestas, sin resultado positivo.
- d) Deben tener mayor conocimiento y aplicación de las leyes tributarias; debe haber más comunicación con la empresa.
- e) Los temas tributarios deberían ser dominados completamente.
- f) Consideran que el mercado es extenso y los profesionales no son íntegros.
- g) En leyes tributarias, existen varias formas de interpretación, sin embargo, el fisco siempre lo hace a su favor.

2. ¿Cómo considera el conocimiento que tienen en “temas aduaneros” los profesionales (orientadores) de Atención al Contribuyente de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la SAT?

Gráfica 6
Encuesta MCT-2017
Temas Aduaneros



Fuente: Elaboración efectuada, con base a encuestas realizadas.

Del análisis efectuado a las respuestas proporcionadas por los contribuyentes solo el 25% manifestó que el conocimiento es bueno, lo que se considera muy por debajo de los parámetros de eficiencia. Muy Bueno, Regular y Otro, tienen una ponderación del 20% respectivamente, estos últimos manifestaron no haber efectuado consultas relacionadas con el ramo de aduana. El 15% manifestó que debe mejorar. No se calificó el factor de excelencia en la interrogante planteada.

Se concluye que los servicios relacionados con temas aduaneros que presta el personal de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la Administración Tributaria es deficiente, por tal motivo se hace necesaria la capacitación urgente en este tema; se tiene la convicción que existe personal capacitado dentro de la Administración el cual, puede retribuirse al personal de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos o bien efectuar acciones para asesorarse con los agentes aduaneros expertos en la materia, capacitación directa y la auto capacitación para mejorar la atención. Es indispensable que los profesionales, tengan conocimientos no solo de temas

relacionados con impuestos internos, sino también en aspectos relacionados con aduanas.

Se hace indispensable cubrir todas las áreas aun así, no sea al 100%, se deben tener conocimientos básicos del Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas, del Acuerdo Ministerial 0469-2008 Código Aduanero Uniforme Centroamericano -Cauca- y Acuerdo Ministerial 471-2008, Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -Recauca-, asimismo todas los procedimientos relacionados con el ramo y sobre temas de valor, clasificación arancelaria y reglas de origen, pueden ser obtenidas en la dirección electrónica siguiente: Guatemala. (2018). SAT. Guatemala. Recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/procedimientos-aduanas/>.

Factores de oportunidad, conforme a opiniones descritas en la encuesta:

- a) Falta de conocimiento del amplio tema que es Aduanas.
- b) Pérdida de tiempo y recursos (trasladó de consultas de una extensión a otra), no han obtenido una respuesta concreta.
- c) Se debe tener mayor conocimiento de la Ley Aduanera.
- d) Raras veces se tiene una respuesta inmediata.
- e) No se resuelven consultas adecuadamente.
- f) Desconocimiento de temas de aduanas; se transfieren llamadas a otros departamentos donde también existe desconocimiento.
- g) Este campo (aduanas) muy pocas personas lo conocen.

3. ¿Cómo califica el servicio de atención –asistencia y facilitación- por parte del personal de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la SAT?

Por ejemplo:

1. Cortesía
2. Lenguaje
3. Pronta respuesta
4. Respuesta satisfactoria
5. Otros relacionados

Gráfica 7
Encuesta MCT-2017
Asistencia y Facilitación (Varios)



Fuente: Elaboración efectuada, con base a encuestas realizadas.

Del análisis efectuado a las respuestas proporcionadas por los contribuyentes se estableció que solo el 40% de los encuestados manifestaron que, la cortesía, lenguaje, entre otros, de los profesionales (orientadores) de Atención al Contribuyente es bueno (es de notar que este factor no supera el 50%). El 25% manifestó que es bueno el servicio. En este aspecto, si existe cierta ponderación respecto a la Excelencia en un

20%. El 15% restante se distribuye entre las respuestas: Regular 10%, y Debe Mejorar 5%.

Considerando que el factor mejor valuado fue la opción “bueno” con un 40%, se establecen deficiencias en la atención -asistencia y facilitación- y de relaciones humanas entre el personal asignado y los contribuyentes, en virtud que las opciones excelente y muy bueno, están muy por debajo de la opción mejor valuada.

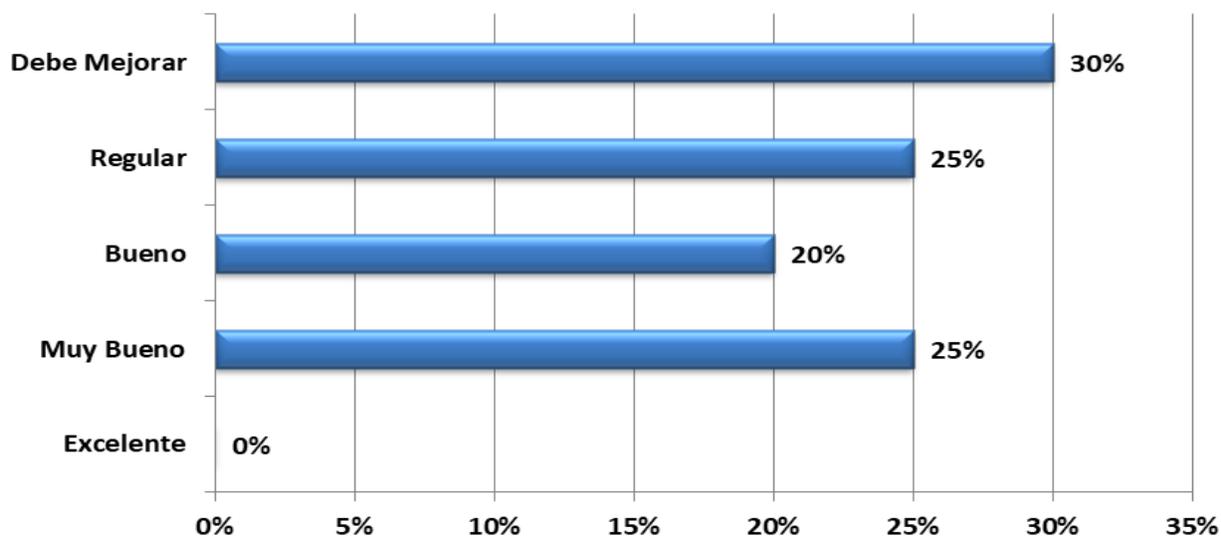
Es necesaria la mejora continua en la atención y pronta respuesta en las consultas de los contribuyentes y mejorar las relaciones públicas. Se concluye que es difícil generalizar la atención al contribuyente, en virtud que cada profesional y cada área atienden en forma distinta; se tiene la percepción que no todos los profesionales se apegan a las normas. Es necesario que se evalúe la carga laboral del personal asignado, relacionado con la atención al contribuyente.

Factores de oportunidad, conforme a opiniones descritas:

- a) Algunos contribuyentes se sienten intimidados por el personal.
- b) En algunas oportunidades no son atendidas las llamadas, en otras ocasiones por razones de tiempo no son bien atendidas las consultas.
- c) No todos los profesionales atienden con la misma cortesía.
- d) Se debe mejorar el trato al contribuyente, algunas veces actúan con prepotencia al exigir información en forma inmediata.
- e) La atención al cliente es muy lenta.

4. ¿En términos generales, cómo califica el servicio de atención -asistencia y facilitación- al contribuyente, a nivel general en la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- conforme a su experiencia? (Áreas Administrativas, Agencias Tributarias, Aduanas entre otras)?

Gráfica 8
Encuesta MCT-2017
Asistencia y Facilitación a Nivel General en la -SAT-



Fuente: Elaboración efectuada, con base a encuestas realizadas.

Del análisis efectuado a las respuestas proporcionadas se estableció que el 30% manifestó que la asistencia y facilitación, debe mejorar. Los rubros de “muy bueno y regular”, tienen una calificación del 25% respectivamente y rubro “bueno”, únicamente un 20%. La “excelencia” se encuentra muy alejada de una calificación.

Se considera que existen problemas con la “Atención al Contribuyente” que inciden directamente en la ponderación efectuada en la muestra.

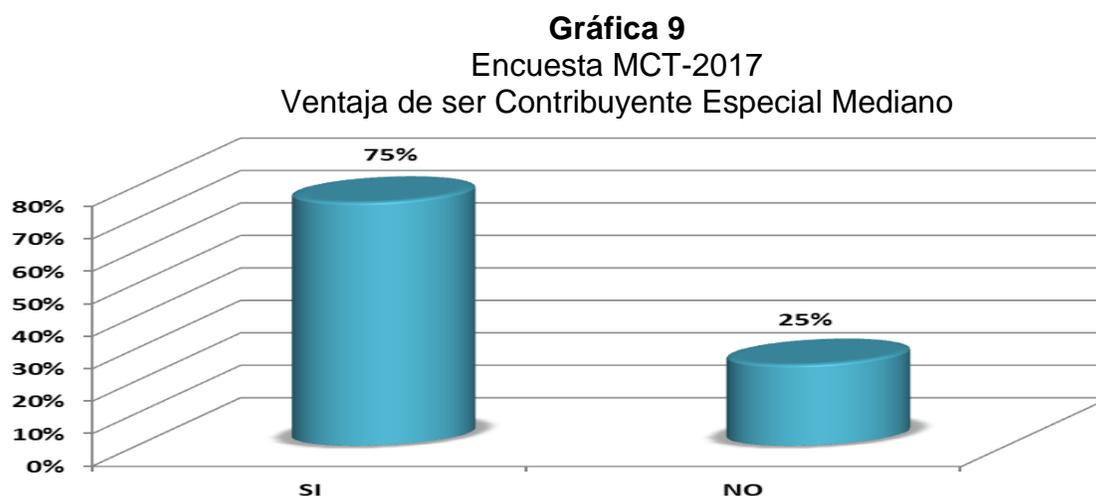
Existen aspectos a mejorar, como los tiempos en respuesta, ser facilitadores en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mejorar la atención al contribuyente, la política de atención debe estar orientada en atender cantidad con los respectivos parámetros de calidad. Los encargados de atención al contribuyente deben de establecer estrategias eficientes de atención que coadyuven a mejorar este aspecto.

Factores de oportunidad, conforme a opiniones descritas:

- a) Falta de comunicación entre las áreas o departamentos de la SAT, falta de controles en línea. Varias áreas piden la misma información.

- b) Desconocimiento de la información del contribuyente al cual debe apoyar.
- c) Personal de nuevo ingreso que desconoce los procedimientos, no se unifican criterios; no se dan soluciones concretas a problemas planteados.
- d) En las agencias, los comentarios son negativos, demora en atención, largas filas, el trato del personal hacia los contribuyentes no es el esperado.
- e) Existen limitaciones para contribuyentes catalogados como normales, como por ejemplo: Agencias y trámites que no se pueden hacer en línea.
- f) En lo que corresponde a la atención a los contribuyentes especiales medianos y contribuyentes normales, debe mejorar el servicio de atención.
- g) Deficiencia en el Call Center; varían los criterios en distintas consultas; demora en tramites presenciales.
- h) Falta de información y soluciones.
- i) La atención a nivel general en la Superintendencia de Administración Tributaria se considera es deficiente.
- j) Los procesos son muy lentos en áreas administrativas y la asistencia vía telefónica es muy tardada.
- k) Falta de control de calidad en las áreas.
- l) En la SAT, se debe tener bien definido el término “atención”.

5. ¿Tiene alguna ventaja, ser Contribuyente Especial Mediano?



Fuente: Elaboración efectuada, con base a encuestas realizadas.

Del análisis efectuado a las respuestas proporcionadas por los contribuyentes se estableció que un 75% manifiesta que “SI” tiene ventajas el ser Contribuyente Especial Mediano, esto por la atención personalizada, el profesional se convierte en soporte y facilitador para el contribuyente, aunque es deficiente según se aseveró, se ahorra tiempo y se facilitan algunos procesos. El 25%, manifestó “NO” estar de acuerdo; algunas de las inconformidades son las siguientes:

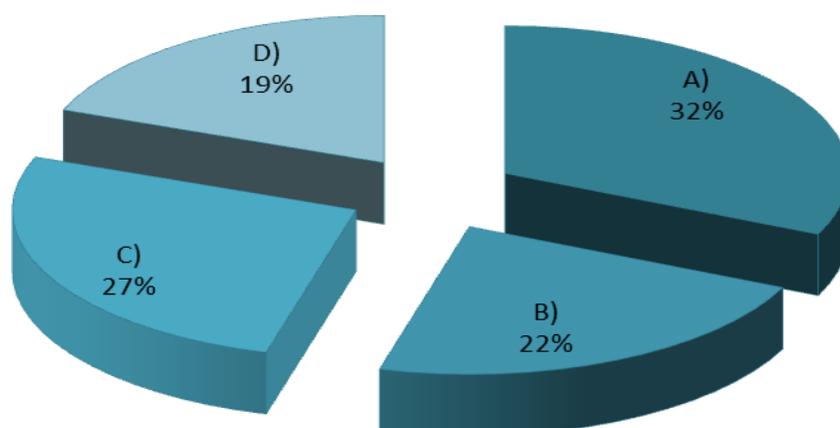
- a) Por ser contribuyentes especiales se tienen que abocar directamente al edificio específico y no pueden realizar solicitudes a cualquier agencia que por proximidad muchas veces es mejor visitar alguna agencia habilitada; adicional en donde nos atienden, solo se encuentra una ventanilla, máxima dos.
- b) Al ser calificado como contribuyente especial mediano existen mayores controles lo que crea costos para la empresa.
- c) Como se indicó, la atención es deficiente, solicitan más información, hay información que la puede revisar en sus sistemas, sin embargo, la solicitan nuevamente creando costos innecesarios para la empresa en fotocopias y traslado de la información a las oficinas de SAT.
- d) El contribuyente está sujeto a más controles que pueden implicar recursos económicos para la empresa.
- e) No existe ningún beneficio tributario.
- f) Se tiene una atención personalizada e inmediata, aunque -es deficiente- pero se ahorra tiempo.

El común denominador para estos argumentos es el incremento de los controles y por ende los costos para los contribuyentes, no obstante, no siendo parte de la pregunta, hicieron énfasis nuevamente, en la deficiencia de la atención. Existe deficiencia al no tener descentralizada la oficina de atención a los contribuyentes especiales medianos, en virtud que solamente se encuentra en la Zona 10, de la ciudad de Guatemala.

6. Enumere en orden de importancia (1 mayor y 4 menor) las cuatro opciones que considere pueden mejorar la Atención al Contribuyente Especial Mediano:

- A) Mejorar la calidad del personal para orientar al contribuyente en temas tributarios y aduaneros.
- B) Atención las 24 horas del día mediante Call Center y/o chat en Línea.
- C) Establecer delegaciones de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos en todas las Agencias Tributarias de Guatemala.
- D) Mejorar la página de SAT, www.sat.gob.gt.

Gráfica 10
Encuesta MCT-2017
Opciones para Mejorar la Atención al
Contribuyente Especial Mediano



Fuente: Elaboración efectuada, con base a encuestas realizadas.

Del análisis efectuado a las respuestas proporcionadas por los contribuyentes se estableció que el mayor porcentaje (32%) manifestó que es necesario mejorar la calidad del personal para orientar al contribuyente en temas tributarios y aduaneros, seguidamente el 27% manifestó que es necesario establecer delegaciones de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos en todas las Agencias Tributarias de

Guatemala y un 22% tener atención las 24 horas del día mediante Call Center y/o Chat en Línea. Un 19% se inclinó por mejorar la página de la Administración Tributaria.

La consulta en referencia confirma la falta de eficiencia en la orientación prestada por personal de la Administración Tributaria en temas tributarios y aduaneros que al respecto se convierte en un problema del cual, se debe prestar la atención debida. Se hace indispensable crear delegaciones de contribuyentes especiales en toda la república por ser factor de incidencia en la atención al contribuyente, lo anterior se puede confirmar en un anuncio publicado en una agencia tributaria, específicamente en Agencia Tributaria ubicada en Centro Comercial Montserrat el cual textualmente indica lo siguiente:

“CONTRIBUYENTE ESPECIAL: Las gestiones de contribuyentes clasificados como: especiales grandes, medianos y grandes contribuyentes regionales, que realizan las terceras personas autorizadas, siguen siendo atendidas por el profesional de SAT, asignado a dicha cartera”. **Ver Anexo IV.**

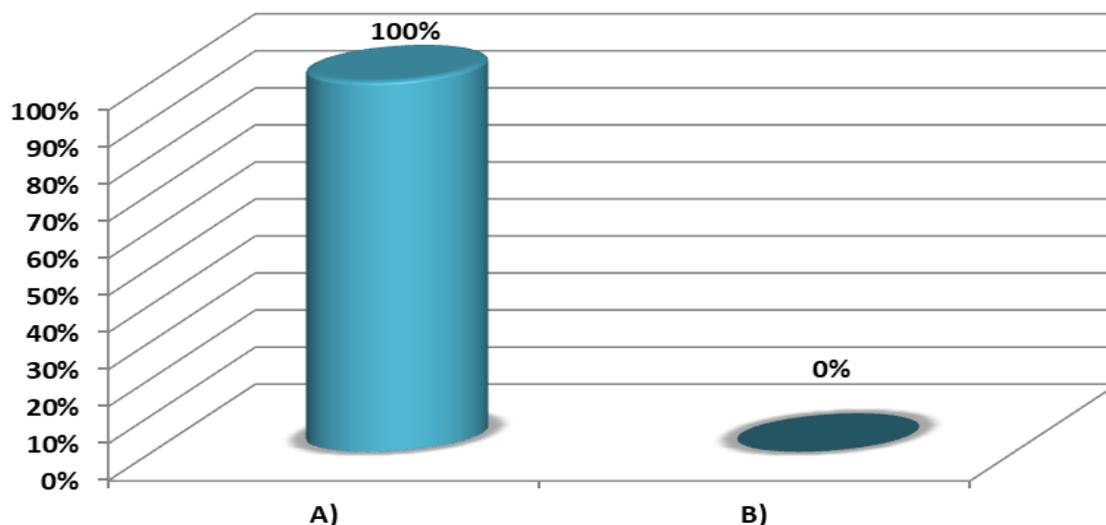
Con el objetivo de fortalecer y subsanar deficiencias en el servicio al contribuyente (preguntas del número 1 al número 6), se sugieren reformas a las leyes correspondientes. **Ver Anexo V.**

5.1.2 Interrogantes Relacionadas con Control al Contribuyente

7. ¿Si la -SAT- detecta algún problema (inconsistencia) en sus declaraciones, que preferiría?

- A)** Se le informe por cualquier medio de comunicación para tratar el tema y encontrar posibles soluciones de pago.
- B)** Se le programe una fiscalización respecto a la inconsistencia detectada.

Gráfica 11
Encuesta MCT-2017
Preferencia al Detectarse Inconsistencias



Fuente: Elaboración efectuada, con base a encuestas realizadas.

Desde el punto de vista de los controles, se efectuó la consulta específica relacionada con la detección de probables inconsistencias por la propia Administración Tributaria; al respecto, el 100% de los contribuyentes consultados, manifestaron que es conveniente que, se les informe por cualquier medio de comunicación, para tratar el tema y encontrar posibles soluciones de pago en caso corresponda.

Se manifestó que la Administración Tributaria -en algunas ocasiones- ha remitido correos solicitando se revisen inconsistencias y se presenten las explicaciones del caso, al respecto, le dejan opción al contribuyente. Situación que considera, es correcto el actuar de la Administración Tributaria.

Lo anterior, hace comprobar la hipótesis planteada, de hacer viable la asistencia y el control previo a un proceso administrativo tributario. La ponderación efectuada para la pregunta planteada es del 100% como se indicó.

Por lo anterior, se sugieren reformas a las leyes tributarias con el objetivo de normar plazos razonables en requerimientos relacionados o no, con fiscalizaciones. **Anexo V.**

Factores de oportunidad, conforme a opiniones descritas:

- a) A veces son problemas con soluciones inmediatas.
- b) La primera opción, consideran es viable, en virtud que permitiría verificar si la inconsistencia es error en el sistema de -SAT-.
- c) Las inconsistencias pueden tener alguna justificación por parte del contribuyente.
- d) Es posible que las inconsistencias tengan una razón lógica y que la empresa pueda desvanecerla.
- e) Se puede solventar la situación de forma inmediata, si hay que hacer un pago y rectificar de igual forma, hacerlo de forma inmediata.
- f) Existen muchas inconsistencias que no requieren una fiscalización y se pueden resolver por medio de una comunicación menos formal.

8. Si la SAT, le efectúa un requerimiento, (No de Fiscalización), del cual, se le solicite información relacionada con asuntos tributarios, ¿cuantos días hábiles necesitaría para informar al respecto? .

Gráfica 12
Encuesta MCT-2017
Plazo Necesario para Responder Solicitudes



Fuente: Elaboración efectuada, con base a encuestas realizadas.

Del análisis efectuado a las respuestas proporcionadas por los contribuyentes se estableció que el mayor porcentaje (40%) manifestó que 10 días son necesarios para evacuar información relacionada con asuntos tributarios -no relacionados con fiscalización-. El 25% manifestó que necesita únicamente tres días. Un 20% manifestó que son necesarios 20 días y un 10% 30 días; el 5% no se manifestó, indicando que todo dependerá de la información solicitada.

Según la experiencia, la Administración Tributaria, efectúa requerimientos de información (no de fiscalización), sin embargo, no existe un sustento legal que avale los plazos establecidos, motivo por el cual, se tiene el riesgo que el plazo propuesto, sea a discrecionalidad de la Administración Tributaria, acción que al no estar regulada en Ley, se torna arbitrario.

Por lo anterior, se sugieren reformas a las leyes tributarias con el objetivo de normar plazos razonables en requerimientos relacionados o no, con fiscalizaciones. **Ver Anexo V.**

Algunos de los comentarios que cabe resaltar de la encuesta, son los siguientes:

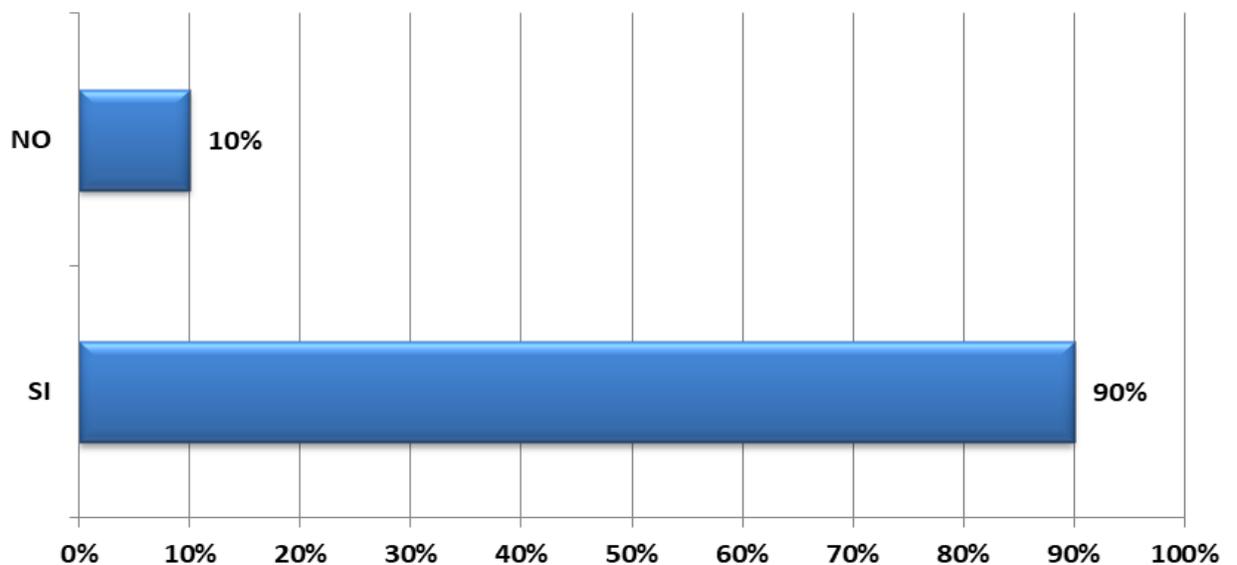
- a) Se debe sacrificar al personal con salidas tardes para poder cumplir los requerimientos. Tres días no son suficientes.
- b) Como contribuyentes especiales se tiene una actividad muy ocupada y muchas veces se tienen que detener las actividades para satisfacer algún requerimiento de parte de la SAT, lo cual genera presión adicional al trabajo diario.
- c) La compañía no cuenta con personal necesario para atender requerimientos, existe información que el contador tiene que gestionar con la Gerencia, además el día a día genera situaciones que hay que atender propiamente de la operación de la empresa.
- d) La mayoría de las veces se solicita información de años anteriores y solo dejan tres días para su presentación y en el mismo requerimiento indican que si no se

presenta la documentación en dicho plazo amenazan que será insumo para efectuar auditoría. La empresa tiene que atender sus operaciones normales por lo que un plazo prudente sería de diez días hábiles.

- e) Se debe dar el tiempo suficiente para entregar información, y tres días es un corto tiempo para entrega de requerimientos tomando en cuenta que existen otras actividades diarias.
- f) Para atender un requerimiento sería bueno un plazo más largo en virtud que muchas veces se tiene que estar corriendo para entregarlo.
- g) En tres días es imposible lograr entregar el requerimiento y la SAT conoce esa deficiencia en sus requerimientos.
- h) Cuando la cantidad de información que solicita es poca, son razonables los tres días, pero se debe de ser conscientes con ciertas empresas que son tan grandes en sus volúmenes de transacciones que esos días no son suficientes.

9. ¿Considera usted que la modernización y fortalecimiento de los Sistema Informáticos Internos de la Administración Tributaria, podrían ayudar al fortalecimiento de los controles, asimismo para asistir al contribuyente en caso necesite información relacionada a su empresa?

Gráfica 13
Encuesta MCT-2017
Modernización de los Sistemas Informáticos Internos de -SAT-



Fuente: Elaboración efectuada, con base a encuestas realizadas.

Del análisis efectuado a las respuestas proporcionadas por los contribuyentes se estableció que un 90% manifestó que “SI” consideran que la modernización y fortalecimiento de los Sistema Informáticos Internos de la Administración Tributaria, podrían ayudar al fortalecimiento de los controles, asimismo para asistir al contribuyente en caso necesite información relacionada a su empresa. El 10% consideró lo contrario.

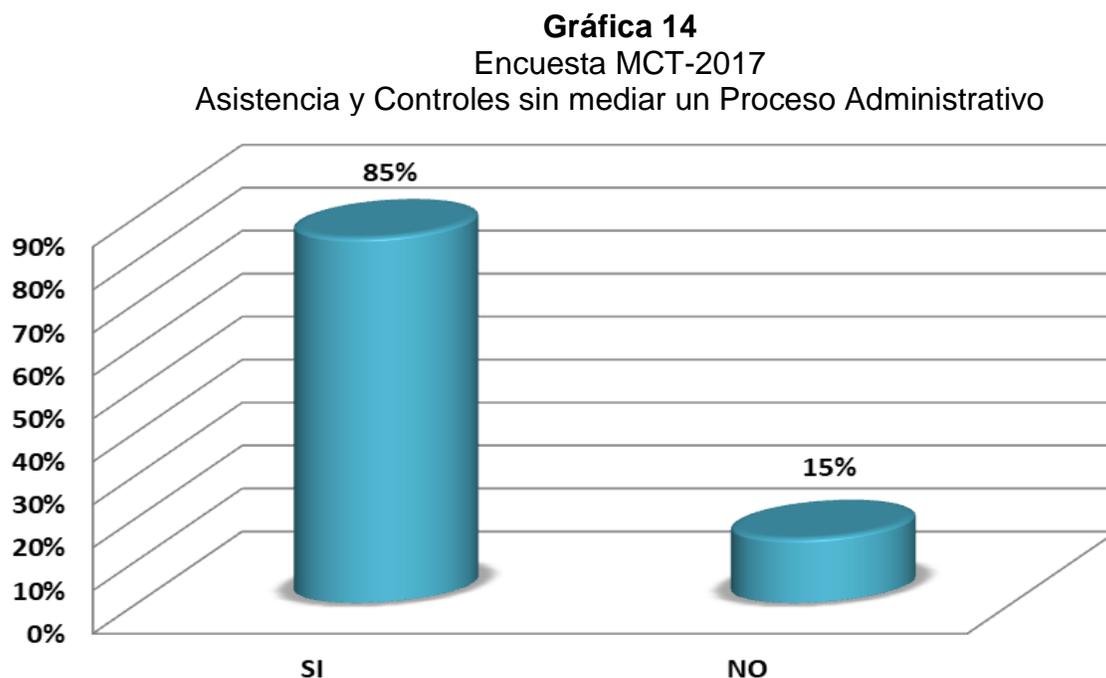
Se comparte lo aseverado por un contribuyente: “La información que se debe presentar para cumplir con las obligaciones tributarias, son fuente de información para la toma de decisiones de las empresas” (...) no obstante a lo indicado, es de indicar que la información, es de utilidad para los controles de la Administración Tributaria, por lo que se sugieren reformas a las leyes tributarias con el objetivo de crear un Sistema Unificado de Información Tributaria. **Ver Anexo V.** Propuesta de reforma de Leyes Tributarias.

Algunos de los comentarios que cabe resaltar son los siguientes:

- a) El control que agilice cualquier tipo de problemas o la entrega de informes es de

- mucha ayuda para el contribuyente.
- b) La informática siempre ayuda en la eficiencia operación, y lo contable no es la excepción.
 - c) Existe la posibilidad de aclarar cualquier duda fiscal o administrativa que se encuentre en la información. Puede existir agilización de resolución de problemas.
 - d) La tecnología lo es todo en la actualidad.
 - e) Se obtienen datos en el menor tiempo.

10. Con una adecuada asistencia y control por parte de la -SAT-, sin mediar una fiscalización mediante el debido proceso, ¿considera que los contribuyentes catalogados como Medianos Especiales, pagarían en forma voluntaria sus obligaciones tributarias?



Fuente: Elaboración efectuada, con base a encuestas realizadas.

Del análisis efectuado a las respuestas proporcionadas por los contribuyentes se estableció que un 85% manifestó que "SI" consideran que con una adecuada **asistencia y control por parte de la -SAT-, sin mediar una fiscalización mediante el**

debido proceso, los contribuyentes catalogados como Medianos Especiales, pagarían en forma voluntaria sus obligaciones tributarias. Un 15% manifestó que “No” por los motivos siguientes:

- a) Todos los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones tributarias independientemente de la asistencia de la gerencia de contribuyentes medianos especiales, lo que deben hacer es agilizar sus trámites.
- b) Un contribuyente manifestó que cumple con pagar con sus obligaciones tributarias sin necesidad de requerimiento alguno.
- c) En Guatemala, es necesario cambiar el sistema tributario, el pago voluntario va en función de los valores humanos y no en controles. Los controles se vuelven obsoletos cuando los contribuyentes encuentran nuevas formas de evasión.

La hipótesis establecida en la investigación tiene sustento con el análisis y resultado de la interrogante anterior que, con una adecuada asistencia y control por parte de la -SAT-, sin mediar una fiscalización mediante el debido proceso, los contribuyentes catalogados como Medianos Especiales, pagarían en forma voluntaria sus obligaciones tributarias dentro del cual, se puede incluir y no limitarse a manera de ejemplo al Impuesto Sobre la Renta.

5.2 Análisis de Anexos

5.2.1 Anexo I. Comparativo de Regímenes de Impuesto Sobre la Renta

Como aporte a esta Tesis y para mejor comprensión del -ISR- en Guatemala, se presenta un anexo, en forma comparativa, con los distintos regímenes del Impuesto Sobre la Renta según las disposiciones contenidas en el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas.

Lo anterior, con el objetivo que el interesado pueda observar las bases de recaudación relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta, aplicados a todos los regímenes del

Impuesto indicado en forma simplificada -en una matriz de información- para mejor comprensión.

5.2.2 Anexo II. Análisis de tiempo, previo y durante el “proceso administrativo tributario”.

Durante el desarrollo de la investigación, se consideró necesario tener un análisis relacionado al proceso administrativo tributario, motivo por el cual se analizaron procedimientos previos y en forma específica lo establecido Título IV, Capítulo V del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas.

En el anexo que se presenta, se puede observar que el proceso administrativo tributario, conlleva una serie de plazos cuantificados en días hábiles legalmente establecidos, que según el análisis, asciende a una cantidad considerable de tiempo, además, existe una serie de acciones previas donde el tiempo invertido no es posible cuantificarlo por limitación en el alcance, por el motivo que cada verificación se considera es diferente.

No obstante, la elaboración del cuadro presentado tiene relación con la tesis -como análisis simplificado de la información-, el aporte puede ser de utilidad para los profesionales que tienen relación con tributos internos en Guatemala.

5.2.3 Anexo III. Ejemplo de Interrupción de la Prescripción.

Se ejemplifica la interrupción de la prescripción, por aquellos casos en los cuales pueden haber programación de auditorías de períodos anteriores y del cual surja duda razonable del porqué de la misma, al respecto, se considere la posibilidad de la interrupción de la prescripción tomando como base las disposiciones contenidas en los artículos 8, 47, 48, 50, 106 del Decreto 6-91 del CRG, Código Tributario y sus reformas.

5.2.4 Anexo IV. Anuncio Publicitario

Conforme a encuesta efectuada, el 27% de contribuyentes, manifestó que es necesario establecer delegaciones de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos en todas las Agencias Tributarias de Guatemala.

Lo anterior creó la necesidad de confirmar y documentar mediante un trabajo de campo, la aseveración relacionada con la falta de delegaciones para asistir a los contribuyentes especiales (de todos sectores económicos), que al respecto se convierte en un problema del cual, se debe prestar la atención debida. Se hace indispensable crear delegaciones de contribuyentes especiales en toda la república por ser factor de incidencia en la atención al contribuyente.

El anuncio en referencia confirma que no existe descentralización en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, en virtud que todas las gestiones efectuadas por este grupo de contribuyentes, deben ser efectuadas en un lugar, siendo esta, la dirección siguiente: Boulevard los Próceres 18-29 Zona 10, Edificio Empresarial Próceres, Torre 2, Sexto Nivel de la Ciudad de Guatemala. (Investigación efectuada en el año 2018).

5.2.5 Anexo V. Propuesta de Reformas a Leyes Tributarias

Como propuesta de solución se plantea la necesidad de efectuar algunas reformas al Decreto 1-98, Ley Orgánica de la SAT, así como al Decreto 6-91, Código Tributario y sus reformas, como regla fija al cual se debería someter cualquier autoridad.

Artículo 1

En el Artículo 1, se propone reformar el segundo y quinto párrafo del artículo 6 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la SAT en donde se incluye que el seguimiento no solo será para la fiscalización y control de contribuyentes especiales, sino también será para asistirlo. Se establece que, dentro de los informes que debe presentar el Superintendente ante el Directorio de la SAT, se

incluya el seguimiento en donde conste también haber practicado apropiadamente “asistencia” al contribuyente.

Con las reformas plateadas en el artículo anterior, se busca fortalecer la asistencia mediante acciones y resultados a corto plazo.

Artículo 2

Se propone reformar la literal a) del artículo 22 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la SAT en donde el enfoque no solo debe ser para procesos de control, sino también para procesos de “asistencia” al contribuyente.

Artículo 3

Se propone incluir el artículo 34 bis al Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la SAT un seguimiento obligatorio; esto es, contratar una auditoría externa, con el objetivo que efectúe mediciones de percepción del grado de satisfacción del servicio.

La auditoría referida, será de importancia significativa para el seguimiento y la toma de decisiones por parte de las autoridades superiores de la SAT para detectar factores de oportunidad.

Artículo 4

Se propone reformar el artículo 23 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la SAT, para incluir la presentación de un estudio sobre el nivel de cumplimiento de aplicar asistencia y controles a los contribuyentes previo a un proceso administrativo tributario.

Lo anterior es necesario como retroalimentación para enfocar esfuerzos en áreas que se consideren puede existir debilidades en la ejecución y aplicación de asistencia y

controles previos al proceso administrativo tributario y promover en forma objetiva, el cumplimiento voluntario en ambos aspectos (asistencia y control).

Artículo 5

Se propone reformar el artículo 93, primer párrafo del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus Reformas, para ampliar el plazo en requerimientos.

Se considera pertinente, ampliar a diez (10) días el plazo para los requerimientos de documentación o información de carácter tributario, contable o financiero en congruencia con el Artículo 10 de la propuesta de reforma de Leyes Tributarias. Tres días como se establece actualmente en la norma, es un tiempo limitado para cumplir con requerimientos de información.

Artículo 6

Se propone adicionar al último párrafo del artículo 98 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario para fortalecer la asistencia y otorgar la debida orientación al contribuyente en temas tributarios por profesionales expertos en temas fiscales. Problema al cual, se debe prestar la atención debida por ser un factor de oportunidad.

Artículo 7

Se propone adicionar al artículo 98 bis al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, aspectos relacionados con asistencia al contribuyente, tomando como referencia los estándares internacionales conforme al Código Tributario propuesto por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 2015), mismo que, se considera puede ser aplicable en el ámbito guatemalteco.

Artículo 8

Se propone adicionar al artículo 99A del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, la implementación de un Sistema Unificado de Información Tributaria.

Dentro de los objetivos de la Administración Tributaria a mediano y a largo plazo, se encuentra la creación de un Sistema Integrado de Administración Tributaria, según consta en el objetivo No. 1 del Plan Estratégico institucional (SAT, 2018-2023, p. 20). Se hace indispensable la creación del sistema integrado a corto plazo, que consolide toda la información de cada contribuyente y sirva de apoyo para los procesos de asistencia y controles que se deban efectuar.

Adicional a información relacionada con fuentes de otras unidades del Estado, el sistema debería desplegar, pero no limitarse a la información siguiente:

- a) Perfil del contribuyente; (Dirección fiscal, teléfono, correo electrónico, representantes legales, partes relacionadas, contador general, fecha de inicio de operaciones, negocios registrados, planes operativos).
- b) Arrastre de Impuesto al Valor Agregado -IVA-.
- c) Acreditamientos efectuados en los distintos Impuestos afectos.
- d) Información de Agentes de Retención (Retenido y Retenedor).
- e) Comparativo de Rectificaciones de Declaraciones.
- f) Reporte de Inventarios
- g) BancaSAT
- h) Comparativo de Recibos de Pagos Trimestrales de ISO
- i) Comparativo de Declaraciones de ISR anual
- j) Comparativo de Declaraciones de ISR Mensual
- k) Comparativo de Declaraciones de ISR Trimestral
- l) Comparativo de Declaraciones de IVA
- m) Cumplimiento a los deberes Formales

- n) Presentación de todo tipo de Declaraciones (tributos internos).
- o) Declaraciones Aduanales.
- p) Gráficas de información tributaria.
- q) Listado de Expedientes, avisos y anexos ingresados a la Administración Tributaria y su respectivo estado.
- r) Pago de impuestos.
- s) Vehículos.
- t) Desplegar información del Sistema de Cuenta Corriente Tributaria tipificada en el artículo 99 del Código Tributario.
- u) Omisos del contribuyente.
- v) Recargos del contribuyente.
- w) Información de Asiste Libros.
- x) Reten ISR (Asalariados)
- y) Asiste Hospitales.
- z) Otra información que surja y que pueda incluirse en el futuro.

Artículo 9

Se propone incluir el artículo 99B al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, con el objetivo que la Administración Tributaria obtenga información de otras entidades del Estado relacionadas con contribuyentes. Como por ejemplo establecer otras direcciones o bien identificar mediante cruces de información la identidad de personas individuales y jurídicas. Con esto, enriquecer la base de datos de información tributaria.

Artículo 10

Se propone adicionar el artículo 120 "B" al Decreto 6-91, Código Tributario, el cual, incluye todo el procedimiento relacionado con la ejecución de asistencia y controles previo al proceso administrativo tributario en caso se detecten inconsistencias y del cual surja duda razonable en el análisis de información de las declaraciones presentadas por

el mismo contribuyente, estados financieros auditados y/o otra información de índole tributaria.

Se pretende incluir la reforma para ejecutar procesos de asistencia posterior de haber ejecutado acciones de control y con esto dar una alternativa al contribuyente de poder desvanecer inconsistencias o bien confirmarlas haciendo uso de las rebajas establecidas en el cuarto párrafo del artículo 40, artículo 94 “A” y segundo párrafo del artículo 106 del Código Tributario.

Artículo 11

Se propone reformar el artículo 145 A, primer párrafo del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas.

Durante el proceso de investigación, se estableció que la Administración Tributaria, puede hacer uso discrecional del artículo 145 A (otorgando audiencia previa por inconsistencias en forma discrecional por la indicación “**podrá**” citar al contribuyente o responsable...), el cual puede estar en contra del principio de igualdad constitucional. Se considera que la Administración Tributaria “**debe**” citar al contribuyente o responsable. Conforme la investigación, se considera necesaria la “asistencia al contribuyente” en caso se puedan enmendar posibles inconsistencias planteadas.

5.2.6 Anexo VI. Aplicación de Asistencia y Controles –Caso Práctico-

Todas las teorías y propuestas se ven ejemplificadas en un caso práctico, mismo que se efectuó en forma comprensible teniendo la certeza que existen casos más complejos como por ejemplo:

- a) Casos mediante el cual es necesaria la interpretación que se les hagan a las leyes tributarias por compensaciones efectuadas.
- b) Pagos en Exceso de Impuesto Sobre la Renta compensado sin autorización de la Administración Tributaria.

- c) ISO compensado al ISR y viceversa, estando afiliado únicamente a una forma de acreditamiento.
- d) Exceso en techos legales establecidos en el ISR.
- e) Diferencia en ingresos de ISR en comparación con el IVA.
- f) Otras tipologías relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta en sus distintos regímenes.

CONCLUSIONES

- 1) El proceso administrativo tributario se encuentra consolidado en una serie de acciones que pueden generar costos y desgaste administrativo tanto para la Administración Tributaria así como para el contribuyente, por lo tanto, existen beneficios al aplicar procesos de asistencia y controles previo al proceso referido.
- 2) Los impuestos recaudados del sector comercio a nivel nacional en el período evaluado, fueron superiores en comparación con otros sectores económicos, asimismo en la GCEM la recaudación de este sector representó el 33.69% del total recaudado, por lo cual, se confirma que el sector referido es importante para los intereses del Estado de Guatemala.
- 3) La recaudación del ISR en todos sus regímenes a nivel nacional durante el período evaluado, fue superior en comparación con otros impuestos, en tanto que en la GCEM la recaudación de este impuesto representó el 42.12% del total de recaudación; por consiguiente, se confirma que la recaudación del ISR es importante para los intereses del Estado de Guatemala.
- 4) De conformidad con informes de mediciones efectuados por la SAT, el promedio ponderado relacionado con la percepción del servicio y/o asistencia prestado en la GCEM, es de un 75.09%, que se considera, se encuentra alejado de alcanzar parámetros de excelencia, situación que se confirmó con la encuesta realizada, conforme a la calificación obtenida.
- 5) Respecto al control al contribuyente, únicamente el 47% de auditorías ejecutadas por la GCEM de la SAT, tuvieron algún tipo de interés tributario que, podrían desvanecerse en el transcurso del proceso administrativo y se estableció que en la SAT, existen ciento noventa y dos aplicaciones informáticas de control no consolidados en un sistema único de información institucional.

- 6) Conforme a los análisis, resultados y propuestas, se confirma la hipótesis planteada en virtud que los procesos de asistencia y controles a los contribuyentes especiales medianos del sector comercio tienen incidencia en la recaudación del ISR, porque son acciones que al ser ejecutadas facilitan el cumplimiento del pago de impuestos, incluso previo a un proceso administrativo tributario.

RECOMENDACIONES

- 1) En caso la Administración Tributaria establezca inconsistencias razonables de índole tributario, es conveniente darlas a conocer al contribuyente previo a un proceso administrativo tributario con el objetivo de solventar la inconsistencia por la vía conciliatoria sin afectar el debido proceso como derecho constitucional, siempre que no se haya consentido delito al determinar la obligación tributaria.
- 2) Es necesario otorgar un trato especial a los contribuyentes especiales medianos del sector comercio -como a todos los contribuyentes en general-, considerando que es un sector que estando dentro de la economía formal, sus aportes tributarios son significativos en comparación con otros sectores según se logró establecer.
- 3) Es conveniente llevar a la práctica los procesos de asistencia y controles previo a un proceso administrativo tributario con énfasis en el Impuesto Sobre la Renta, con el objetivo de hacer más eficiente su recaudación y generalizar estos procesos en la recaudación de todos los impuestos en general.
- 4) Hacer del conocimiento de las autoridades que correspondan, el resultado del estudio, con el objetivo que se establezcan estrategias dirigidas a mejorar la asistencia al contribuyente, previo y durante un proceso administrativo tributario para lograr parámetros de excelencia.
- 5) Que las autoridades que correspondan, efectúen las acciones que consideren pertinentes para consolidar información de índole tributaria, en un Sistema Unificado de Información, con el objetivo de mejorar los controles y asistir de la mejor forma al contribuyente previo a un proceso administrativo tributario.
- 6) Qué los futuros estudiantes de la Maestría en Gestión Tributaria de la Universidad de San Carlos de Guatemala, continúen efectuando investigaciones relacionadas de

apoyo para los contribuyentes como para la Administración Tributaria en beneficio de todos los guatemaltecos.

BIBLIOGRAFIA

Fuentes de Información:

Bibliográficas:

1. **Ávila del Cid, Roberto Carlos.** 2001. Procedimiento Administrativo Tributario Guatemalteco. Guatemala.
2. **Centro Interamericano de Administraciones Tributaria -CIAT-.** 2014. Macroprocesos de Gestión: Asistencia al Contribuyente. Panamá.
3. **Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-.** 2014. Macroprocesos de Gestión: Cobranza. Panamá.
4. **Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-.** 2014. Macroprocesos de Gestión: Fiscalización. Panamá.
5. **Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-.** 2014. Macroprocesos de Gestión: Recaudación. Panamá.
6. **Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-.** 2007. Historia de la Tributación en Guatemala. Guatemala.
7. **Molina Calderón, José.** 2011. Breve Historia de Guatemala del Siglo XX. Guatemala.
8. **Servicio de Rentas Internas.** 2012. Plan Estratégico 2012-2015. Ecuador.

Leyes y/o normativas legales:

9. **Asamblea Nacional Constituyente.** 1985. Constitución Política de la República. 1985. Guatemala.
10. **Congreso de la República de Guatemala.** 1970. Decreto Número 2-70 del Congreso de la República. Código de Comercio. Guatemala.

11. **Congreso de la República de Guatemala.** 1991. Código Tributario, **Decreto** Número 6-91 del Congreso de la República. Guatemala.
12. **Congreso de la República de Guatemala.** 1998. Decreto Número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala.
13. **Congreso de la República de Guatemala.** 2008. Decreto Número 57-2008, Ley de Acceso a la Información Pública. Guatemala.
14. **Congreso de la República de Guatemala.** 2012. Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria. Guatemala.
15. **Congreso de la República de Guatemala.** 2016. Decreto Número 37-2016, Ley Para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y La Gobernanza De La Superintendencia De Administración Tributaria -SAT-. Guatemala.
16. **Congreso de la República de Guatemala.** 2016. Iniciativa de Ley Número 5056; Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala.
17. **Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.** 2006. Acuerdo del Directorio Número 002-2006. Guatemala.
18. **Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.** 2006. Normativa "Presencia Fiscal Operativos Conjuntos. Guatemala.
19. **Superintendencia de Administración Tributaria.** 2007. Figuras Organizativas de Segundo y Tercer Nivel dentro de la SAT. Resolución Número 467-2007. Guatemala.
20. **Superintendencia de Administración Tributaria.** 2007. Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Acuerdo del Directorio

Número 007-2007 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Guatemala.

21. Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. 2013. Procedimiento de Programación de Fiscalización Selectiva, Fiscalización/Programación de Fiscalización PR-IFI/DFS-PF-01. Guatemala.

22. Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. 2016. Acuerdo del Directorio Número 14-2016. Guatemala.

Documentos:

23. Banco Industrial. 2014. Comercio Interno en Guatemala. Guatemala.

24. Banco Interamericano de Desarrollo. 2013. Estado de la Administración Tributaria en América Latina 2016-2010. Washington D.C., Estados Unidos.

25. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. 2013. Curso de Fiscalización VI Edición. Panamá.

26. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-. 2015. Diagnóstico y Propuesta alternativa de hoja de ruta para el rescate y reconstrucción de la SAT. Guatemala.

27. Organización Mundial del Comercio. 2003. OMC. Suiza.

28. Romeo Flores, Mónica Angélica. 2007. XX Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF. Política Estructura e Instrumentos para la Asistencia al Contribuyente: El caso de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT-. Perú.

29. Servicio de Rentas Internas -SRI-. 2014. Informe de Labores. Ecuador

30. Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. 2013. Plan Operativo Anual. Guatemala.

31. **Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-**. 2014. Estructura Organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala.
32. **Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-**. 2014. Memoria de Labores. Guatemala.
33. **Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-**. 2015. Plan Operativo Anual. Guatemala.
34. **Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-**. 2018. Plan Estratégico Institucional 2018-2023.

E-grafías:

35. **Centro Interamericano de Administraciones Tributarias**. 2016. Recuperado de <http://www.ciat.org/>. 20/10/2016 7:00.
36. **Centro Interamericano de Administraciones Tributarias**. 2017. Recuperado de <http://www.ciat.org/>. 20/12/2017 18:00.
37. **Diccionario de la Real Academia Española. España**. 2016. Recuperado de <http://www.rae.es/>. 15/09/2016 14:00.
38. **Diccionario de la Real Academia Española. España**. 2017. Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=XPWJMeO>. 15/12/2017 14:00.
39. **Diccionario de la Real Academia Española. España**. 2018. Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=L8y8MOo>. 05/01/2018. 12:00.
40. **Diccionario de la Real Academia Española. España**. 2018. Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=L8y8MOo>. 07/07/2018. 12:30.
41. **Diccionario de la Real Academia Española. España**. (2018). Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=5ASmP2Z> el 19/08/2018. 11:00.

42. **Diccionario de la Real Academia Española.** España. (2018). Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=AeTqHgU> y <http://dle.rae.es/?id=415CxIs> el 19/08/2018. 11:30.
43. **Ministerio de Economía.** Guatemala. 2018. Recuperado de <http://www.mineco.gob.gt/tratados-de-libre-comercio-0>. 01/12/2017: 18:00.
44. **Superintendencia de Administración Tributaria.** Guatemala. 2018. Recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/#1506903647072-b0b5ebcd-fec4>. 20/12/2017. 12:30.
45. **Wikipedia (2018).** Recuperado de https://es.wikipedia.org/wiki/Centro_Interamericano_de_Administraciones_Tributarias. 15/09/2018. 12:30.

Boletines:

46. **Asociación Bancaria de Guatemala.** 2012. Boletín Informativo sobre el Comercio. Guatemala.
47. **Cámara de Comercio de Guatemala.** 2015. Boletín Económico Comercial. Guatemala.

Revistas:

48. **Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Administradores de Empresas.** 2015. Revista Ciencias Económicas. Guatemala.

Tesis:

49. **Cisneros Flores, Irene Beatriz.** 2007. Implementación de la Matrícula en el Ordenamiento Jurídico Mercantil Guatemalteco, como un Instrumento de Seguridad Jurídica. Guatemala.

50. Gasparico Marroquin, Juan Estuardo. 2008. Propuesta de un Monotributo Como Opción Tributaria Para la Economía Informal. Guatemala.

Otros Documentos de información:

51. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-. 2003. XXXVII Asamblea General del -CIAT-; Estrategias e instrumentos para el incremento y eficiencia de la Administración Tributaria. México.

52. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-. 2008. 42ª Asamblea General del -CIAT-; Estrategias para la formación de la cultura tributaria. Guatemala.

53. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-. 2015. Modelo de un Código Tributario. Panamá.

54. Comisión Técnica del Pacto Fiscal. 2000. Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo. Guatemala.

ANEXOS

**ANEXO I
COMPARATIVO DE RÉGIMENES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

ISR RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS	ISR RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS	ISR RENTAS DEL TRABAJO	ISR RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS DE CAPITAL	ISR RENTAS DE NO RESIDENTES
<p>Constituye hecho generador del impuesto Sobre la Renta la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala.</p> <p>Entre ellas se pueden mencionar: Las originadas en actividades civiles, de construcción, inmobiliarias, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros recursos naturales y otras no incluidas.</p> <p>Entre Otros Ingresos: Exceso de reserva de cuentas incobrables, pasivos no pagados.</p> <p>Base Legal: Artículo 10, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>Constituye hecho generador del impuesto Sobre la Renta la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala.</p> <p>Entre ellas se mencionan: Las originadas por la prestación de servicios públicos o privados, entre otros el suministro de energía eléctrica y agua.</p> <p>Las originadas por servicios de telefonía, telecomunicaciones, informáticos y el servicio de transporte de personas y mercancías.</p> <p>Entre Otros Ingresos: Pasivos no pagados.</p> <p>Base Legal: Artículo 10, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>Constituye hecho generador del impuesto Sobre la Renta, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país.</p> <p>Entre ellas: Los sueldos, bonificaciones, comisiones, aguinaldos, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en el exterior.</p> <p>Base Legal: Artículo 68, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>Constituye hecho generador del impuesto Sobre la Renta, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país.</p> <p>Entre ellas: Los sueldos, bonificaciones, comisiones, aguinaldos, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en el exterior.</p> <p>Base Legal: Artículo 68, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>Constituye hecho generador de este impuesto, la obtención de cualquier renta gravada según los hechos generadores contenidos en los títulos anteriores de este libro, por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional.</p> <p>También constituye hecho generador de este impuesto, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país.</p> <p>Base Legal. Artículo 97, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>
Hecho Generador				

ANEXO I COMPARATIVO DE RÉGIMENES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
ISR RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS	ISR RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS	ISR RENTAS DEL TRABAJO	ISR RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS DE CAPITAL	ISR RENTAS DE NO RESIDENTES
<p>Son las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas en este título.</p> <p>Base Legal: Artículo 12, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>Son las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas en este título.</p> <p>Base Legal: Artículo 12, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria</p>	<p>Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia.</p> <p>Base Legal: Artículo 71, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>Todas la personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional, que obtengan rentas gravadas conforme a estas rentas.</p> <p>Base Legal: Artículo 85, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, no residentes en territorio guatemalteco, según las definiciones del presente libro, que obtengan ingresos gravados de conformidad con el artículo anterior.</p> <p>Base Legal: Artículo 98, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>
Sujeto Pasivo				

ANEXO I COMPARATIVO DE RÉGIMENES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
ISR RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS	ISR RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS	ISR RENTAS DEL TRABAJO	ISR RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS DE CAPITAL	ISR RENTAS DE NO RESIDENTES
<p>Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.</p> <p>Base Legal: Artículo 19, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>Renta imponible del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.</p> <p>Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Opcional Simplificado de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.</p> <p>Base Legal: Artículo 43, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>La renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en el artículo 72 de la Ley respectiva.</p> <p>Base Legal: Artículo 72, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>La base imponible de las ganancias o pérdidas de capital es el precio de la enajenación de los bienes o derechos menos el costo del bien registrado en los libros contables.</p> <p>En el caso de ganancias de capital por revaluación de bienes para aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa, la base imponible es el valor revaluado menos el valor de adquisición.</p> <p>Nota: Existe más información al respecto, se sugiere citar el fundamento legal.</p> <p>Base Legal: Artículos 88 y 89, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>La renta imponible correspondiente está constituida por el monto que le haya sido efectivamente pagado o acreditado en cuenta.</p> <p>Base Legal: Artículo 103, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>
Base Imponible				

ANEXO I COMPARATIVO DE RÉGIMENES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
ISR RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS	ISR RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS	ISR RENTAS DEL TRABAJO	ISR RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS DE CAPITAL	ISR RENTAS DE NO RESIDENTES
<p>Para los períodos de liquidación del uno (1) de enero de dos mil quince (2015) en adelante, el tipo impositivo será el contenido en la Sección III del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley. (25%).</p> <p>Base Legal: Artículo 36 y 172, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria</p>	<p>Tipo impositivo de Q.0.01 a Q.30,000.00 .5 % sobre la renta imponible y de Q.30,000.01 en adelante Q.1,500.00 y 7% sobre el excedente de Q.30,000.00.</p> <p>Base Legal: Artículo 44, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria</p>	<p>Los tipos impositivos aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, son del cinco y siete por ciento (5% y 7%), según el rango de renta imponible, y se aplican de acuerdo con la siguiente escala:</p> <p>(...) Tipo impositivo de Q.0.01 a Q 300,000.00 5% sobre la renta imponible. De Q.300,000.01 en adelante es un importe fijo de Q.15,000.00 y 7% sobre el excedente de Q.300,000.00.</p> <p>Base Legal: Artículo 73, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>El tipo impositivo aplicable a la base imponible de las rentas de capital mobiliarias e inmobiliarias y para las ganancias de capital es del diez por ciento (10%).</p> <p>El tipo impositivo para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé, es del cinco por ciento (5%).</p> <p>Base Legal: Artículo 92 y 93, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria</p>	<p>Los tipos impositivos aplicables (...):</p> <p>(3%) Noticias internacionales a empresas usuarias en el país.</p> <p>(5%) Actividades de transporte internacional de carga y pasajeros.</p> <p>(10%) Los intereses</p> <p>(15%) Los sueldos y salarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras remuneraciones.</p> <p>(25%) Otras rentas no especificadas en los numerales anteriores</p> <p>Base Legal: Artículo 104, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>
Tipo Impositivo				

ANEXO I COMPARATIVO DE RÉGIMENES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
ISR RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS	ISR RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS	ISR RENTAS DEL TRABAJO	ISR RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS DE CAPITAL	ISR RENTAS DE NO RESIDENTES
<p>El período de liquidación definitiva anual en este régimen principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31).</p> <p>Debe efectuarse los pagos trimestrales.</p> <p>El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y lo enterará dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre que corresponda.</p> <p>Base Legal: Artículos 37 y 38, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria</p>	<p>En este régimen, el período de liquidación es mensual.</p> <p>Los contribuyentes inscritos en este régimen deberán presentar declaración jurada mensual dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que emitió las facturas respectivas. Para estos efectos, el contribuyente utilizará el formato y medios establecidos por la Administración Tributaria.</p> <p>Base Legal: Artículos 45 y 49, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria</p>	<p>El período de liquidación del impuesto es anual, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año.</p> <p>Para las Retenciones Mensuales:</p> <p>Dicha declaración jurada deberá ser presentada dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente al que corresponda el pago de las remuneraciones, aunque se hubiese omitido realizar la retención.</p> <p>Base Legal: Artículo 74, 80, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.</p>	<p>En el caso que no se efectúe retención, el contribuyente debe liquidar y pagar el impuesto a la Administración Tributaria, en el plazo de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se recibió el pago, acreditamiento o abono bancario en dinero.</p> <p>Las ganancias de capital deben liquidarse y pagarse por el contribuyente dentro de los primeros diez (10) días del mes inmediato siguiente a aquel en que se dio su surgimiento.</p> <p>Base Legal: Artículo 95, Decreto Número 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria</p>	<p>Es mensual, debiéndose enterar en los primeros diez días del mes inmediato siguiente.</p> <p>Base Legal: Artículo 106, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.</p>
Período de liquidación				

ANEXO II

Análisis de tiempo, previo y durante el “proceso administrativo tributario”

Plazos Legales del Código Tributario									
No.	Descripción	SAT	Cte	Para Dictar Resolución Art. 149 CT.	Relacionado con Recurso Revocatoria	Relacionado con Ocurso	Otras acciones	Ref.	Art. C.T.
1	Se efectuá un análisis de riesgo y programación de auditoria.	✓						S/Ct	19
2	Se efectúa nombramiento de auditor (es).	✓						S/Ct	19
3	Se efectuá requerimiento de información por auditoria.	✓						S/Ct	93
4	Plazo para notificar requerimiento de información por auditoria.	✓					10		132
5	Plazo para evacuar requerimiento de infomación por auditoria.		✓				3		93
6	Se efectua trabajo de campo de auditoria.	✓						S/Ct	19
7	Elaboración de Informe de Auditoria.	✓						S/Ct	145 A. y 151
8	Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.	✓					5		145 A.
9	En caso corresponda, elaboración de Audiencia por Ajustes.	✓						S/Ct	146
10	Plazo para notificar Audiencia por Ajustes.	✓					10		132
11	Plazo para evacuación de Audiencia y solicitud de periodo de prueba.		✓	30					146
12	Período de Prueba inicia a partir del 60 día.		✓				5		146
13	Plazo Período de Prueba.		✓	30					146
14	Diligencias para mejor resolver, solicitada por SAT o contribuyente.	✓	✓	15					144
15	Resolución por Evacuación de Audiencia.	✓		30					149
16	Plazo para notificar Resolución por Evacuación de Audiencia.	✓		10					132
17	Plazo para interponer Recurso de Revocatoria ante SAT.		✓		10				154
18	Plazo para elevar Recurso de Revocatoria ante las instancias.	✓			5				154
19	AT, puede dictar diligencias para mejor resolver.	✓			15				144
20	Plazo para resolver Recurso de Revocatoria.	✓			30				149
21	Plazo para notificar Resolución por Recurso de Revocatoria.	✓			10				132
22	Plazo para interponer Ocurso. Por denegar Recurso de Revocatoria.		✓			3			155
23	Plazo para resolver Ocurso. TRIBUTA, remite Ocurso a Dependencia que denegó Recurso de Revocatoria para que informe (5 días hábiles).	✓				15			155y 156
24	Notificación de Resolución por Ocurso.	✓				10			132
25	Plazo para interponer Recurso Contencioso Administrativo.		✓				30		161
26	Acciones ante la Sala correspondiente. Proceso Contencioso.	✓	✓						Ley Especifica
TOTAL				115	70	28	63		

Fuente: Elaboración efectuada con base a disposiciones contenidas en el Decreto Número 6-91 del CRG, Código Tributario y Normativas Internas de la SAT.

Cte = Contribuyente. **S/Ct** = Sin cuantificación de tiempo.

Otras acciones relacionadas durante el proceso administrativo tributario:

- Silencio Administrativo.** Artículo 157 del Decreto 6-91, Código Tributario y sus Reformas.
- Enmienda y Nulidad.** Artículo 157 del Decreto 6-91, Código Tributario y sus Reformas.

Conclusión: El proceso administrativo, conlleva una serie de plazos legalmente establecidos que, según el cuadro en referencia, asciende a una cantidad considerable de días hábiles; también, existe una serie de acciones previas, donde el tiempo invertido no es posible cuantificarlo por limitación en el alcance (cada verificación es diferente).

ANEXO III

Ejemplo de Interrupción de la Prescripción

- ✓ **Supuesto:** Presentación del Impuesto Sobre la Renta Anual, Régimen Sobre las Utilidades de las Actividades Lucrativas del período del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2013.
- ✓ **Vencimiento:** 31 de marzo de 2014. (Art. 37 del Decreto 10-2012 del CRG).
- ✓ **Presentación efectuada (Supuesto):** 31 de marzo 2014.
- ✓ **Fecha de Prescripción:** 30 de marzo de 2018 (Arts. 8 y 47 del Decreto 6-91 del CRG).
- ✓ **Supuesto de Interrupción:** Alguna acción según disposiciones contenidas en el artículo 50 del Decreto 6-91 del CRG, Código Tributario y sus reformas o último párrafo del artículo 106 del Decreto referido.
- ✓ **Fecha de Interrupción (Supuesto):** 1 de abril, año 2019.

En forma gráfica, las acciones indicadas, se presentan en el cuadro siguiente:

Presentación de ISR Anual 2013	Fecha de Prescripción	Fecha de Interrupción de la Prescripción	Nueva Fecha de Prescripción
31/03/2014	30/03/2018	1/04/2019	31/03/2023

Fuente: Elaboración efectuada con base a supuestos y aplicando disposiciones contenidas en el Decreto Número 6-91 del CRG, Código Tributario y sus reformas y Decreto 10-2012 del CRG, Ley de Actualización Tributaria.

Conclusión: Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el plazo, a partir de la fecha en que se produjo la interrupción, en consecuencia, la Administración Tributaria puede programar fiscalizaciones durante el nuevo período de tiempo.

ANEXO IV

ANUNCIO PUBLICITARIO

CONTRIBUYENTE ESPECIAL

Las gestiones de contribuyentes clasificados como: especiales grandes, medianos y grandes contribuyentes regionales que realizan las terceras personas autorizadas siguen siendo atendidas por el profesional de SAT asignado a dicha cartera, en las siguientes direcciones

ESPECIALES GRANDES
Torre SAT Z.9
7a. Ave. 3-73 Z.9, Edificio Torre SAT quinto nivel

ESPECIALES MEDIANOS
Torre Empresarial Próceres II Z.10
Blvd. Los Próceres 18-29, Z. 10
Edificio Empresarial Próceres, Torre 2, sexto nivel

GRANDES CONTRIBUYENTES REGIONALES
Edificio Dubai Center Z.10
13 calle 1-29 Z. 10 Edificio Dubai Center doceavo nivel, oficina 1209

SAT
Superintendencia de Administración Tributaria

Fuente: Anuncio en Agencia Tributaria Montserrat Mixco, Guatemala.

Conclusión: La falta de delegaciones para asistir a los contribuyentes especiales (de todos sectores económicos), se convierte en un problema del cual, se debe prestar la atención debida.

ANEXO V**PROPUESTA DE REFORMA A LEYES TRIBUTARIAS****DECRETO NÚMERO (PENDIENTE)****EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA****CONSIDERANDO:**

Que es necesario fortalecer los procesos de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de incorporar mecanismos que contribuyan a lograr el cumplimiento de sus objetivos, y en particular, proveer los recursos financieros necesarios para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones constitucionales, especialmente aquellas que buscan garantizar el desarrollo económico y social del país.

CONSIDERANDO:

Que la Superintendencia de Administración Tributaria debe contar con las herramientas de fiscalización adecuadas y modernas necesarias para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, en consonancia con las buenas prácticas de transparencia tributaria internacional.

CONSIDERANDO:

Que según estudios efectuados, es necesario fortalecer la asistencia a los contribuyentes, así como los controles previos a un proceso administrativo tributario.

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 171 literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA:

La siguiente:

**LEY PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ASISTENCIA Y LOS CONTROLES A
LOS CONTRIBUYENTES, PREVIO A UN PROCESO ADMINISTRATIVO
TRIBUTARIO**

LIBRO I

**REFORMAS AL DECRETO NÚMERO 1-98 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA,
LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

ARTICULO 1.

Se reforma el segundo y quinto párrafo del artículo 6 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria el cual queda de la siguiente manera:

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
<p>La SAT contará con dependencias específicas para el control de los contribuyentes especiales incluidos los calificados como grandes o medianos contribuyentes, dependencias que serán las responsables del seguimiento, control y la fiscalización de estos contribuyentes. Para esta calificación, la SAT podrá tomar en consideración la magnitud de sus operaciones, los ingresos brutos anuales declarados, el monto de sus activos y el aporte fiscal de los mismos.</p>	<p>La SAT contará con dependencias específicas para el control de los contribuyentes especiales incluidos los calificados como grandes o medianos contribuyentes, dependencias que serán las responsables del seguimiento, <u>asistencia y control previo a un proceso administrativo tributario</u> y la fiscalización de estos contribuyentes. Para esta calificación, la SAT podrá tomar en consideración la magnitud de sus operaciones, los ingresos brutos anuales declarados, el monto de sus activos y el aporte fiscal de los mismos.</p>
<p>El Superintendente deberá presentar anualmente al Directorio de la SAT, un informe en el que conste haber practicado apropiadamente el seguimiento, control y la fiscalización de los contribuyentes establecidos en los párrafos previos, y de haber realizado las acciones necesarias para regularizar los casos de incumplimiento tributario</p>	<p>El Superintendente deberá presentar anualmente al Directorio de la SAT, un informe en el que conste haber practicado apropiadamente el seguimiento <u>de la asistencia,</u> control y la fiscalización de los contribuyentes establecidos en los párrafos previos, y de haber realizado las acciones necesarias para regularizar los casos de incumplimiento tributario.</p>

ARTICULO 2.

Se reforma la literal a) del artículo 22 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria el cual queda de la siguiente manera:

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
<p>El Superintendente de Administración Tributaria, que en esta Ley también se denomina el Superintendente, tiene a su cargo la administración y representación general de la SAT, y le corresponden con exclusividad las competencias siguientes:</p> <p>a) Administrar el régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, fiscalización y control de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior;</p>	<p>El Superintendente de Administración Tributaria, que en esta Ley también se denomina el Superintendente, tiene a su cargo la administración y representación general de la SAT, y le corresponden con exclusividad las competencias siguientes:</p> <p>a) Administrar el régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, fiscalización y control de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, <u>asimismo administrar la asistencia al contribuyente;</u></p>

ARTICULO 3.

Se adiciona el artículo 34 bis al Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria el cual queda de la siguiente manera:

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
No existe	La SAT contratará anualmente una auditoría externa para efectuar mediciones de percepción del grado de satisfacción del servicio, facilitación y/o asistencia al contribuyente. El resultado de referida auditoría será presentado al Directorio y constituirá información pública de oficio de conformidad con la Ley de Acceso a la Información Pública y se publicará en el sitio de Internet de la SAT.

ARTICULO 4.

Se reforma el artículo 23 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria el cual queda de la siguiente manera:

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
<p>Son atribuciones del Superintendente de Administración Tributaria: (...) k) Presentar mensualmente al Directorio un informe circunstanciado de su labor al frente de la SAT. Este informe deberá incluir: 1. Las metas establecidas en el Plan Operativo Anual, así como los resultados obtenidos y las proyecciones de su cumplimiento. 2. Un estudio de indicadores sobre el cumplimiento tributario y la evasión. 3. Un indicador sobre el nivel del cumplimiento voluntario de los contribuyentes. 4. Los indicadores de la implementación del Plan de Recaudación, Control y Fiscalización. (...)</p>	<p>Son atribuciones del Superintendente de Administración Tributaria: (...) k) Presentar mensualmente al Directorio un informe circunstanciado de su labor al frente de la SAT. Este informe deberá incluir: 1. Las metas establecidas en el Plan Operativo Anual, así como los resultados obtenidos y las proyecciones de su cumplimiento. 2. Un estudio de indicadores sobre el cumplimiento tributario y la evasión. <u>3. Presentar un estudio de indicadores sobre el nivel de cumplimiento de aplicar asistencia y controles a los contribuyentes previo a un proceso administrativo tributario.</u> 4. Un indicador sobre el nivel del cumplimiento voluntario de los contribuyentes. 5. Los indicadores de la implementación del Plan de Recaudación, Control y Fiscalización. (...)</p>

LIBRO II

REFORMAS AL DECRETO NÚMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, CÓDIGO TRIBUTARIO

ARTICULO 5.

Se reforma el artículo 93, primer párrafo del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus Reformas el cual queda de la siguiente manera:

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
<p>Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo</p>	<p>Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de</p>

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.	vencido el plazo improrrogable de diez (10) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

ARTICULO 6.

Se adiciona al último párrafo del artículo 98 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario el cual queda de la siguiente manera:

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
Todo funcionado o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. El incumplimiento de esta disposición constituye falta grave que se sancionará conforme a lo dispuesto en el artículo 96 de este Código.	<p>Todo funcionado o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. El incumplimiento de esta disposición constituye falta grave que se sancionará conforme a lo dispuesto en el artículo 96 de este Código.</p> <p><u>Para otorgar la debida asistencia en temas tributarios, la Administración Tributaria deberá contratar expertos en la materia, preferiblemente, con maestría afín, que laborarán en cada dependencia que se establezca en cualquier lugar del territorio nacional; además, los profesionales referidos prestarán soporte al personal de apoyo, que atienda dudas y/o consultas de los contribuyentes mediante medios idóneos de comunicación.</u></p>

ARTICULO 7.

Se adiciona el artículo 98 bis al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual queda de la siguiente manera:

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
No existe	<p>Obligación de informar y asistir al contribuyente para facilitar el cumplimiento voluntario.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La Administración Tributaria proporcionará asistencia a los obligados tributarios, en forma personalizada a través de los medios que estime pertinentes, en particular sus sitios u otros mecanismos electrónicos como las redes sociales y para ello deberá: <ol style="list-style-type: none"> a) Facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como para el cumplimiento de otras obligaciones tributarias. b) Explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible y, en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos a los obligados tributarios. c) Elaborar los formularios de declaraciones de pago en forma que puedan ser complementados por los obligados tributarios e informar de las fechas y forma de presentación. d) Difundir y mantener actualizada toda la información que se refiera a instructivos, software de ayuda, trámites, criterios. e) Las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria que establezcan disposiciones de carácter general deberán ser agrupadas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los obligados tributarios. f) Difundir entre los obligados tributarios los recursos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de la Administración Tributaria y órganos ante quién interponerlos. g) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los obligados tributarios, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias y durante los principales períodos de presentación de declaraciones.

ARTICULO 8.

Se adiciona el artículo 99A al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual queda de la siguiente manera:

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
No existe	<p>La Administración Tributaria instrumentará el Sistema Unificado de Información Tributaria -SUIT-, el cual consolidará toda la información que de un contribuyente se derive. El sistema estará elaborado con los más altos estándares de calidad para proporcionar información tanto a la Administración Tributaria como para el mismo contribuyente quien para obtener información, puede acogerse a las disposiciones contenidas en el Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Libre Acceso a la Información Pública.</p> <p>El sistema desplegará alertivos mediante factores y/o variables de riesgo conforme a parámetros lógicos de información.</p> <p>La información deberá resguardarse en plataformas seguras de información, que estarán bajo la responsabilidad de un Departamento específico de la Gerencia que corresponda en la Superintendencia de Administración Tributaria.</p>

ARTICULO 9.

Se adiciona el artículo 99B al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual queda de la siguiente manera:

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
No existe	<p>Todas las entidades del Estado que recopilen información relacionada a contribuyentes están obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria información sin costo alguno, que será utilizada para fines eminentemente tributarios. La información podrá ser integrada a la base de datos de la Administración Tributaria y reflejarse al Sistema Unificado de Información tributaria -SUIT-.</p>

ARTICULO 10. ACCIONES PREVIAS AL PROCESO ADMINISTRATIVO

Se adiciona el artículo 120 "B" al Decreto 6-91, Código Tributario, el cual queda de la siguiente manera:

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
No existe	<p>Artículo 120 “B”. Asistencia y Control Previo al Proceso Administrativo. En caso se detecten inconsistencias, del cual surja duda razonable en el análisis de información de las declaraciones presentadas por el mismo contribuyente, estados financieros auditados y/o otra información de índole tributaria; la Administración Tributaria podrá notificar al contribuyente un aviso para informar al respecto y/o efectuará requerimiento solicitando información adicional en caso de ser necesario; al respecto, se deben especificar los motivos de la inconsistencia detectada, para lo cual se otorgará al contribuyente un plazo no mayor de diez 10 días hábiles para que exponga sus consideraciones, justificar o regularizar la inconsistencia detectada.</p> <p>Los requerimientos relacionados con la acción fiscalizadora se regirá conforme las disposiciones contenidas en el artículo 93 del Código Tributario-, el cual es independiente de las acciones de asistencia y control al contribuyente previo a un proceso administrativo tributario, establecido en este artículo.</p> <p>Posterior a los análisis efectuados y de no evacuarse el Aviso indicado, la Administración Tributaria está facultada para Citar al contribuyente en un plazo de tres días hábiles, conforme las disposiciones contenidas en el artículo 32 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el artículo 112 numeral 6 de este código, con el objetivo de reiterar la aclaración, desvanecimiento y/o regularización de la(s) inconsistencia(s) detectada(s). Será el propietario, el Representante Legal y/o Mandatario quien deberá comparecer y podrá hacerse acompañar con un máximo de dos personas.</p> <p>Las acciones referentes a los Avisos, Requerimientos y Citaciones son para asistir al contribuyente respecto a las inconstancias detectadas por la Administración Tributaria, por lo que no constituirán acciones que sean objeto de impugnación alguna al no existir resoluciones finales dictadas. Será el contribuyente quien podrá presentar sus argumentos para desvanecer la inconsistencia o bien su conformidad regularizando su situación tributaria conforme las rebajas establecidas en el cuarto párrafo del artículo 40, artículo 94 “A” y segundo párrafo del artículo 106 del Código Tributario, o bien presentado su inconformidad con relación al asunto.</p> <p>Con las acciones de asistencia y controles ejecutadas por la Administración Tributaria, el contribuyente puede regularizar su</p>

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
	<p>situación tributaria o bien esperar a que se inicie el proceso administrativo tipificado en el Título IV, Capítulo V, del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus Reformas mismo que iniciará en un período no mayor a los 30 días hábiles de haberse trasladado el caso a fiscalización por la unidad de ejecución que tuvo a su cargo el caso.</p> <p>Las notificaciones establecidas en este artículo se efectuarán con todas las formalidades establecidas en el Título IV, Capítulo V, Sección Segunda de las Notificaciones.</p> <p>La Administración Tributaria, tomando como base la conformidad y/o inconformidad del contribuyente, puede efectuar Análisis Tributarios de información con relación a las inconsistencias planteadas con el objetivo de aclarar y/o dar opciones al contribuyente para que regularice su situación tributaria.</p> <p>En caso existan saldos líquidos y exigibles a favor del contribuyente o formas legales de poderle apoyar, el empleado de la Administración Tributaria está obligado a brindar todo el apoyo al contribuyente mediante procesos de asistencia al contribuyente.</p>

ARTICULO 11.

Se reforma el artículo 145 A, primer párrafo del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus Reformas el cual queda de la siguiente manera:

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
<p>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</p>	<p>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</p>

Texto Legal Actual	Texto Legal Sugerido
las mismas.	audiencia, debe citar al contribuyente o responsable para subsanar las mismas.

ANEXO VI

Aplicación de Asistencia y Controles -Caso Práctico-

Existen una serie de casos que se pueden ejemplificar por la experiencia propia en la Administración Tributaria, sin embargo, solo se tomará un caso puntual como ejemplo relacionado con el Impuesto Sobre la Renta por ser este, parte del tema de investigación. En caso se necesite retroalimentación respecto al ISR, se recomienda verificar el apartado de **Impuesto Sobre la Renta y Anexo I** de esta tesis.

Previo a entrar al ejemplo, es necesario conocer lo que establece el artículo 11 del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad que al respecto, establece lo siguiente:

Artículo 11. Acreditación. El Impuesto de Solidaridad y el impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.

Los pagos trimestrales del impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria.

El remanente del impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo.

Caso Específico

Perfil del Contribuyente	
Contribuyente:	✓ Especial, S.A.
Dirección Fiscal:	✓ 1 calle 2-03, Zona 10, Guatemala, Guatemala.
Tipo de Contribuyente:	✓ Especial Mediano, Sector
Forma de Acreditamiento:	✓ ISO acreditable a ISR.

De conformidad con análisis de información del contribuyente Especial, S.A., se estableció que el mismo compensó Impuesto de Solidaridad en la Declaración Anual del ISR del período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, sin tener saldo por compensar por la cantidad de Q.350,000.00.

Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta Régimen Sobre la Utilidades de las Actividades Lucrativas Período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016

ISR Determinado	Imp. Por Ganancias de Capital	Acreditamientos			Pagado en Exceso (Este período)	Impuesto a Pagar
		ISR Trimestral	ISO	Pagos en Exceso de ISR (Año 2012)		
Q.650,000.00	0.00	Q.200,000.00	Q.450,000.00	0.00	Q.0.00	0.00

La inconsistencia indicada, se estableció de conformidad con información que se despliega en la Cuenta Corriente Tributaria, según se muestra a continuación:

**Escenario según Cuenta Corriente Tributaria
ISO a ISR
Cifras expresadas en Quetzales**

Descripción	(+) Crédito	(-) Debito	Saldo	Observación
ISO pagado en el año 2014	100,000.00		100,000.00	
ISO pagado en el año 2015	200,000.00		300,000.00	
ISO utilizado en ISR Trimestral 1/2016		50,000.00	250,000.00	
ISO utilizado en ISR Trimestral 2/2016		100,000.00	150,000.00	
ISO utilizado en ISR Trimestral 3/2016		50,000.00	100,000.00	
ISO Utilizado en ISR ANUAL 2016		450,000.00	(350,000.00)	Inconsistencia.
ISO pagado en el año 2017	25,000.00		25,000.00	
Utilizado en ISR trimestral 1/2018		25,000.00	0.00	

Conclusión: Existe un pago pendiente por parte del contribuyente, por exceso de acreditamiento por la cantidad de Q.350,000.00. Inconsistencia del cual el contribuyente debe pagar el impuesto omitido más las sanciones correspondientes.

Para aplicar las distintas teorías, se hace necesario el uso de disposiciones contenidas en la Propuesta de Ley: LEY PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ASISTENCIA Y LOS CONTROLES A LOS CONTRIBUYENTES, PREVIO A UN PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO.

Si se efectúa fiscalización:	Si se utilizan procesos de asistencia y controles previo al proceso referido.
a) Se debe efectuar el proceso de programación de auditoría.	a) Efectuar un Aviso y/o Citación en caso corresponda para Asistir al Contribuyente.
b) Se debe crear expediente en la Intendencia de Fiscalización.	
c) Se efectúa nombramiento y requerimiento de Información.	
d) Se efectúa auditoría por parte de auditor tributario.	
e) Se debe cumplir en caso corresponda con el proceso administrativo tributario. Ver Esquema 3 y Anexo II.	
Desventajas	Ventajas
a) El proceso de verificación para efectuar la determinación de la obligación tributaria es tardado según se comprobó en la investigación, el cual depende de cada caso.	a) Se le informa al contribuyente de la inconsistencia detectada y de las consecuencias que conlleva un proceso administrativo tributario.

-
- | | |
|--|---|
| <p>b) En caso de ajuste, el contribuyente debe pagar el impuesto omitido, más una sanción del 100% del Impuesto Omitido e intereses, conforme las disposiciones contenidas en los artículos 58, 89 del Decreto 6-91, Código Tributario y sus reformas.</p> | <p>b) El contribuyente puede optar por regularizar su situación tributaria y gozar de las rebajas en sanciones, según lo establecido en los artículos 94 "A" (rebaja de sanción por obligación formal) y 106 del Decreto Número 6-91, Código Tributario y sus reformas (50% de rebaja en los intereses y 85% de rebaja en la mora).</p> |
| <p>c) Lo anterior, sin incluir el desgaste para la AT y costos para el contribuyente.</p> | |
-

Aviso de Inconsistencia No. SAT-001-2017
(Conforme a la propuesta de Reforma)

Guatemala 28 de octubre de 2017

Señor
Representante Legal
Especial Mediano S.A.
NIT: 2345678-9
1 calle 2-03, Zona 10, Guatemala, Guatemala

Reciba un cordial saludo por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT-.

Atentamente, le informamos que, según verificación de las declaraciones de impuestos presentadas por su representada ante la Superintendencia de Administración Tributaria, se estableció la inconsistencia según se detalla a continuación:

Declaración Anual del -ISR-
Período de Imposición del 1 de enero al 31 de diciembre 2016
Declaración No. 141111977001242

RUBRO	SEGÚN CONTRIBUYENTE	SEGÚN SAT
IMPUESTO DETERMINADO	650,000.00	650,000.00
IMPUESTO POR GANANCIA DE CAPITAL	0.00	0.00
(-) PAGOS TRIMESTRALES	200,000.00	200,000.00
(-) IETAAP	0.00	0.00
(-) ISO	450,000.00	100,000.00
(-) PAGOS EN EXCESO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	0.00	0.00
PAGO EN EXCESO GENERADO	0.00	0.00
IMPUESTO PENDIENTE DE PAGO	0.00	350,000.00

Fuente: Sistema Unificado de Información Tributaria -SUIT- (propuesta)
Ver Anexo al pie del aviso.

Por lo anterior se solicita lo siguiente:

- a) Realizar sus verificaciones a la brevedad posible con el objeto de conciliar las inconsistencias detectadas en sus Declaraciones y/o Formularios de pago.
- b) Rectificar y/o hacer efectivo el pago de los impuestos respectivos con las sanciones correspondientes, para lo cual puede hacer uso de la herramienta de “Autoliquidación” disponible en el portal de la SAT: www.sat.gob.gt. o bien ingresar directamente a la herramienta informática “Declaraguante”.
- c) Informar a la brevedad posible, respecto a la posición de la entidad que representa en un plazo no mayor de diez (10) días hábiles posteriores a la fecha de este aviso.
- d) Considerar que en esta etapa, aplican las rebajas contenidas en el Código Tributario.

ANEXO DE PROPUESTA
ISO compensable a Impuesto Sobre la Renta
Cuenta Corriente Tributaria
-SUIT-

Descripción	(+) Crédito	(-) Debito	Saldo	Observación
ISO pagado en el año 2014	100,000.00		100,000.00	
ISO pagado en el año 2015	200,000.00		300,000.00	
ISO utilizado en ISR Trimestral 1/2016		50,000.00	250,000.00	
ISO utilizado en ISR Trimestral 2/2016		100,000.00	150,000.00	
ISO utilizado en ISR Trimestral 3/2016		50,000.00	100,000.00	
ISO Utilizado en ISR ANUAL 2016		450,000.00	(350,000.00)	Inconsistencia.
ISO pagado en el año 2017	25,000.00		25,000.00	
Utilizado en ISR trimestral 1/2018		25,000.00	0.00	

Fuente: Declaraciones presentadas por la entidad contribuyente, integrado al Sistema de Cuenta Corriente Tributaria y Sistema Unificado de Información Tributaria -SUIT- (propuesta).

En caso de renuencia del contribuyente, después de agotar las acciones de asistencia, bajo la denominada cobranza conciliatoria de la deuda tributaria y de persistir la resistencia procede trasladar el caso a la dependencia de SAT conforme al planteamiento sugerido en la propuesta de Ley. **Ver Anexo V.**

SIGLAS Y ABREVIATURAS

AT	Administración Tributaria
ART	Artículo
ASEAN	Asociación de Naciones del Sudeste Asiático
DRAE	Diccionario de la Real Academia Española
CEM	Contribuyente Especial Mediano
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CRG	Congreso de la República de Guatemala
CT	Código Tributario
Cte	Contribuyente
GCEM	Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos
GCEG	Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes
ICEFI	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales
ISO	Impuesto de Solidaridad
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
MCT	Maestría en Consultoría Tributaria
MERCOSUR	Mercado Común del Sur
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OMC	Organización Mundial del Comercio
REF	Referencia
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria
SRI	Servicio de Rentas Internas (Ecuador).
SUIT	Sistema Unificado de Información Tributaria (propuesta)
SUNAT	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria
S/Ct	Sin cuantificación de tiempo.
TRIBUTA	Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1.	Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo	1
Cuadro 2.	Análisis Pacto Fiscal para un Futuro con Paz y Desarrollo.....	3
Cuadro 3.	Ingresos Tributarios por Sector Económico.	42
Cuadro 4.	Recaudación Tributaria Interna por Sector Económico.....	43
Cuadro 5.	Cantidad de Contribuyentes por Sector Económico -GCEM-	44
Cuadro 6.	Cantidad de Contribuyentes -GCEM-, en porcentajes	45
Cuadro 7.	Impuestos Internos -General- SAT.....	47
Cuadro 8.	Impuestos Internos -GCEG-.....	48
Cuadro 9.	Impuestos Internos -GCEM-	49
Cuadro 10.	Comparativo de Ingresos de ISR: SAT, GCEG, GCEM.....	50
Cuadro 11.	ISR por Formulario -GCEM-	51
Cuadro 12.	Resultados de Encuestas de Percepción del Servicio -GCEM-	54
Cuadro 13.	Resultados del Nivel de Satisfacción -Promedio-.....	55
Cuadro 14.	Auditorias Efectuadas en la -GCEM-	57
Cuadro 15.	Resumen de Auditorias Efectuadas -GCEM-.....	59
Cuadro 16.	Tipos de Aplicaciones/Sistemas utilizados en la -SAT-.....	62

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1.	Estudios de Percepción; satisfacción del servicio, -SAT-	53
Gráfica 2.	Resultados del Nivel de Satisfacción (promedio) -GCEM-	56
Gráfica 3.	Auditorias Efectuadas en la -GCEM-.....	58
Gráfica 4.	Resumen de Auditorias Efectuadas en la -GCEM-	59
Gráfica 5.	Encuesta, Temas Tributarios	65
Gráfica 6.	Encuesta, Temas Aduaneros	67
Gráfica 7.	Encuesta, Asistencia y Facilitación	69
Gráfica 8.	Encuesta, Asistencia y Facilitación a Nivel General en la -SAT-.....	71
Gráfica 9.	Encuesta, Ventaja de ser Contribuyente Especial Mediano.....	72
Gráfica 10.	Encuesta, Opciones para Mejorar la Atención al -CEM-	74
Gráfica 11.	Encuesta, Preferencia al Detectarse Inconsistencias.....	76
Gráfica 12.	Encuesta, Plazo Necesario para Responder Solicitudes	77
Gráfica 13.	Encuesta, Modernización de los Sistemas Informáticos de SAT	80
Gráfica 14.	Asistencia y Controles sin Mediar un Proceso Administrativo.....	81

ÍNDICE DE ESQUEMAS

Esquema 1. Tipos de Regímenes del Impuesto Sobre la Renta	12
Esquema 2. Beneficios de Aplicar Asistencia y Controles	16
Esquema 3. Proceso Administrativo Tributario	39