

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



**EFFECTOS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA FACTURA ELECTRÓNICA EN LÍNEA
(FEL) Y EL IMPACTO ECONÓMICO, PARA UN CONTRIBUYENTE ESPECIAL,
DEDICADO A LA PRODUCCIÓN DE LÁCTEOS**



LICDA. BLANCA OFELIA MORALES HERNÁNDEZ

Guatemala, octubre de 2020

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



EFFECTOS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA FACTURA ELECTRÓNICA EN LÍNEA (FEL) Y EL IMPACTO ECONÓMICO PARA UN CONTRIBUYENTE ESPECIAL, DEDICADO A LA PRODUCCIÓN DE LÁCTEOS

Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo para elaborar el Trabajo Profesional de Graduación, aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SEPTIMO 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.

DOCENTE DEL CURSO

LIC. MSC. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA



AUTOR

LICDA. BLANCA OFELIA MORALES HERNÁNDEZ

Guatemala, octubre de 2020

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 I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II: Doctor. Byron Giovani Mejía Victorio
Vocal III: Vacante
Vocal IV: P.C. Silvia Oviedo
Vocal V: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

**TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE LA PRESENTACIÓN
DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN SEGÚN EL ACTA
CORRESPONDIENTE**

Coordinador: Msc. José Antonio Diéguez Ruano
Evaluador: Msc. Claudia Lorena García Bran
Evaluador: Msc. Luty Anaytte Gómez Martínez




ACTA No. GT-D-31-2020


De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 31 de octubre de 2020, a las 14:00 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN de la Licenciada Blanca Ofelia Morales Hernández, carné No. 9410973, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, 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 -SEP- 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: "EFECTOS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA FACTURA ELECTRÓNICA EN LÍNEA (FEL) Y EL IMPACTO ECONÓMICO, PARA UN CONTRIBUYENTE ESPECIAL, DEDICADO A LA PRODUCCIÓN DE LÁCTEOS", dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue satisfactorio con una nota promedio de 83 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Se le realizan recomendaciones las cuales debe realizarlas y entregarlas en un plazo máximo de 5 días hábiles.


En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los treinta y un días del mes de octubre del año dos mil veinte.



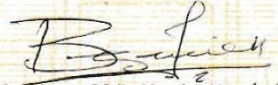
MSc. José Antonio Djéquez Ruano
Coordinador



MSc. Claudia Lorena García B'ran
Evaluadora



MSc. Luty Anyela Gómez Martínez
Evaluadora



Licda. Blanca Ofelia Morales Hernández
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Licda. Blanca Ofelia Morales Hernández, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 10 de noviembre de 2020.

(f) 
MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Coordinador

Agradecimientos

A Dios: Él único que merece toda la honra y la gloria, por darme la vida y sabiduría para culminar mi carrera.

A mi padre: Tomás Morales Velásquez, que en paz descansa, por enseñarme que hasta el último minuto de vida debemos luchar.

A mi madre: María de Morales, por los sacrificios y esfuerzos de toda una vida.

A mi esposo: Edgar Arroyo, por su apoyo incondicional.

A mi hijo: Gadiel Isaác, por ser la motivación de mi vida, la bendición más grande que Dios me ha dado.

A mis hermanos (as): Con mucho amor, por compartir cada etapa de mi vida.

A mis cuñados (as) y sobrinos: Con mucho cariño.

A mis amigas y amigos: Magaly Tzay, Jessica León, Iris Balan, Silvia Borrayo, Esvín Pérez y Leonardo Borrayo, por todo lo compartido durante estos dos años.

A los Catedráticos de la Escuela de Postgrado: Por el conocimiento y experiencia compartida, sin ellos no habría sido posible alcanzar esta meta.

Un agradecimiento especial: A la empresa que me facilitó la información para realizar el Trabajo Profesional de Graduación.

A mi Alma Mater: Recinto que me dio la oportunidad de formarme como profesional.

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
1.1. Historia de la factura electrónica en Guatemala.....	1
1.2. Factura electrónica en Latinoamérica.....	3
1.3. Síntesis del sector lácteo en Guatemala	6
2. MARCO TEÓRICO.....	7
2.1. Clasificación de empresas	7
2.1.1. Por el alcance territorial.....	7
2.1.2. Por el tamaño	7
2.2. Definición de empresa láctea.....	8
2.3. Empresa láctea en Guatemala.....	9
2.4. Funciones de recaudación de SAT.....	9
2.5. Intendencias de la Administración Tributaria.....	10
2.5.1. Intendencia de Recaudación.....	10
2.5.2. Contribuyentes especiales	11
2.6. La facturación electrónica en el mundo	11
2.7. Régimen de la factura electrónica en línea (FEL) en Guatemala	12
2.8. Definiciones importantes del régimen de la factura electrónica en línea FEL. 13	
2.8.1. Régimen FEL.....	13
2.8.2. Certificador	14
2.8.3. Emisor.....	14
2.8.4. Receptor	15
2.8.5. Contingencia.....	15
2.8.6. Disposiciones del régimen FEL.....	15
2.8.7. Firma electrónica	15
2.8.8. Firma electrónica avanzada.....	15
2.9. Acuerdo de Directorio Número 26-2019	15
2.10. Comunicaciones electrónicas	17
2.10.1. Ámbito de aplicación	17
2.10.2. Certificado.....	17

2.10.3.	Comunicación electrónica	17
2.10.4.	Intercambio electrónico de datos (IED).....	17
2.10.5.	Sistema automatizado de mensajes	17
2.11.	Legislación Aplicable	18
2.11.1.	Constitución Política de la República de Guatemala.....	18
2.11.1.1.	Principio de Legalidad	18
2.11.1.2.	Principio de equidad y justicia tributaria	19
2.11.1.3.	Principio de capacidad contributiva o capacidad de pago	19
2.11.1.4.	Principio de seguridad Jurídica	20
2.11.2.	Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento	20
2.11.3.	Acuerdo Gubernativo 222-2019, Reformas al Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.....	24
2.11.4.	Código Tributario	25
2.11.5.	Decreto 4-2019 Ley Para la Reactivación del Café.....	26
3.	METODOLOGÍA.....	28
3.1.	Definición del problema.....	28
3.1.1.	Planteamiento del problema	28
3.2.	Delimitación del problema	28
3.2.1.	Ámbito geográfico.....	29
3.2.2.	Ámbito Sectorial - Institucional.....	29
3.2.3.	Ámbito personal.....	29
3.2.4.	Ámbito temporal	29
3.3.	Objetivos.....	29
3.3.1.	Objetivo General.....	29
3.3.2.	Objetivos Específicos	29
3.4.	Diseño utilizado	30
3.5.	Método de la investigación.....	30
3.6.	Alcance de la investigación.....	30
3.6.1.	Investigación descriptiva	30
3.6.2.	Investigación explicativa.....	30
3.6.3.	Enfoque cualitativo	31
3.7.	Técnicas de recolección de información.....	31
3.8.	Instrumentos de la investigación.....	32

3.9.	Resumen del procedimiento para el desarrollo del trabajo profesional de graduación. (Universidad de San Carlos de Guatemala, 2018)	32
3.10.	Población	33
4.	DISCUSIÓN DE RESULTADOS	34
4.1.	Análisis de resultados según entrevista	34
4.2.	Análisis de resultados según cuestionario realizado.....	35
4.2.1.	Plazo para incorporarse a la factura electrónica en línea (FEL)	35
4.2.2.	Efectos de la Implementación de la Factura Electrónica en Línea (FEL)	37
4.2.3.	Optimización de las obligaciones tributarias.....	41
4.2.4.	Notificación para incorporarse a la factura electrónica en línea (FEL), con carácter obligatorio.	42
4.2.5.	Observancia del principio constitucional de Capacidad de Pago	45
4.2.6.	Valoración económica de la implementación de la factura electrónica en línea (FEL).....	46
	CONCLUSIONES	50
	RECOMENDACIONES	52
	BIBLIOGRAFÍA	54
	ANEXOS	57
	ÍNDICE DE GRÁFICOS	64
	ÍNDICE DE CUADROS	64

RESUMEN

La factura electrónica en línea (FEL) es una herramienta para mejorar el nivel de cumplimiento tributario y reducir los niveles de evasión fiscal, a la vez es un régimen especializado que moderniza y agiliza la emisión de los documentos electrónicos.

El 2 de mayo de 2019 fue publicado en el Diario Oficial el Acuerdo de Directorio Número 13-2018 Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL) y entró en vigencia el día 17 del mismo mes. El artículo 1 del Acuerdo 13-2018 especifica que el objeto es “Implementar el Régimen de Factura Electrónica en Línea -FEL-, el cual comprende la emisión, transmisión, certificación y conservación por medios electrónicos de facturas, notas de crédito y débito, recibos y otros documentos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria para el Régimen FEL, (Acuerdo de Directorio 13-2018, Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL), 2018)

Como parte de la obligatoriedad del nuevo régimen se estableció que para el 31 de diciembre de 2019 todos los contribuyentes especiales debieron quedar incorporados a la emisión de la factura electrónica en línea (FEL).

En el cumplimiento de la incorporación al nuevo régimen de un segmento específico de contribuyentes, el presente trabajo identifica los “Efectos de la implementación de la factura electrónica en línea (FEL) y el impacto económico para un contribuyente especial, dedicado a la producción de lácteos”.

La metodología utilizada se basa en el diseño de investigación no experimental del tipo transaccional o transversal descriptiva, apoyado en la observación de los hechos en los periodos investigados, para analizar los resultados.

Para recolectar la información se utilizaron técnicas y herramientas de investigación como el proceso de observación, la entrevista y un cuestionario que se aplicó al personal clave de la unidad de análisis, contribuyente especial dedicado a la producción de lácteos, el periodo analizado es el 2019 y 2020.

Derivado del análisis realizado, entre los resultados de la implementación de la factura electrónica se identificó que la empresa no estaba preparada tecnológicamente, con un sistema contable adecuado para integrar la información requerida por el certificador,

asimismo no contaba con personal capacitado para procesar la nueva información, y la dificultad para facturar en el interior de la república por falta de comunicaciones electrónicas en los puntos de venta, además el atraso en el cumplimiento a los deberes formales del contribuyente y pago de impuestos de manera errónea.

Concluyendo que la recaudación de los impuestos tiene una importancia significativa, es por ello que cada día la Administración Tributaria busca nuevas estrategias, aprovechando la evolución de la tecnología para implementar herramientas electrónicas que faciliten la cobranza administrativa, las mismas se ponen a disposición de los contribuyentes, en este caso específico la factura electrónica en línea (FEL), la cual respalda el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto las empresas que adoptan el nuevo Régimen ya sea de forma obligatoria o voluntaria deben estar preparadas tecnológicamente para no tener efectos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tal y como ocurrió con la unidad de análisis de la presente investigación.

Se recomienda que se contrate un Contador Público y Auditor especializado en sistemas informáticos, que conozca plenamente la plataforma que utiliza la Administración Tributaria para que brinde asesoría contable, fiscal y de informática, que se adquiriera un sistema contable que haya sido probado, sobre todo que se adapte a la naturaleza de la empresa y que cumpla con los requerimientos de la Administración Tributaria para la emisión de la Factura Electrónica en Línea (FEL).

INTRODUCCIÓN

El nuevo régimen de la factura electrónica en línea (FEL) es una herramienta del avance tecnológico que permite agilizar los procesos, ha evolucionado la emisión de facturas en papel, y que a diferencia de esta se utilizan soportes electrónicos para su almacenamiento.

Para mantener la garantía de la autenticidad de las operaciones, el nuevo régimen crea la figura del certificador, quien firma digitalmente y verifica los datos alimentados en cada documento electrónico tributario.

Con la implementación de la nueva herramienta la Administración Tributaria busca mejorar el control, la eficiencia en la recaudación de los tributos y reducir la evasión fiscal, pues la información se obtiene en tiempo real y facilita efectuar el cruce de datos entre el contribuyente y el proveedor.

Sin embargo la incorporación a la factura electrónica en línea (FEL) se ha convertido en un verdadero reto para los contribuyentes por la demanda de tecnología, sistemas contables efectivos, internet y un fluido de energía eficiente, derivado de esas necesidades se generó la inquietud de investigar e identificar cuáles son los “Efectos de la implementación de la factura electrónica en línea (FEL) y el impacto económico para un contribuyente especial, dedicado a la producción de lácteos”.

La investigación se realizó con un contribuyente especial mediano, ubicado en zona 7 del municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

Los objetivos son identificar cuáles son los efectos de la implementación de la factura electrónica en línea, establecer si se vulnera algún principio constitucional con la incorporación obligatoria, y valorar el impacto económico que causa, para un contribuyente especial la incorporación al régimen de factura electrónica en línea (FEL).

El presente trabajo profesional de graduación contiene en su estructura un breve resumen, en el capítulo uno se describen los antecedentes donde se aborda la historia de la factura electrónica en Guatemala, en que año se implementó y cuáles fueron los acuerdos que le dieron vida, se incluye la recopilación de varias tesis y estudios de

países Latinoamericanos que dan a conocer la importancia de la implementación de la factura electrónica, y la efectividad que ha causado en cuanto a controles y recaudación fiscal, así mismo, una síntesis del sector lácteo en Guatemala.

En el capítulo dos se presenta el marco teórico conformado por conceptos, definiciones y teorías relacionadas con el planteamiento del problema, así como las generalidades y clasificación de las empresas, entre ellas la empresa láctea en Guatemala, funciones de recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria y las intendencias relacionadas a la investigación, descripción del nuevo régimen, quienes son los actores principales de la factura electrónica en línea (FEL) y la legislación aplicable que abarca leyes, reglamentos y acuerdos.

El capítulo tres detalla la metodología utilizada, por medio del método deductivo, bajo un enfoque cualitativo, método mediante el cual se recolecta y analizan los datos para perfeccionar las preguntas de la investigación y así poder revelar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación, además las técnicas e instrumentos que se utilizaron entre ellas: el proceso de observación, la entrevista y el cuestionario con personal clave de la unidad de análisis.

El capítulo cuatro presenta la discusión de resultados de la información obtenida por medio de la entrevista y el cuestionario, y se expone el análisis de los mismos, los cuales dan respuesta a los objetivos trazados.

Se concluyó que la Administración Tributaria en busca de nuevas estrategias para la cobranza administrativa aprovecha el avance tecnológico incorporando nuevos regímenes que le permitan tener mejor control de la recaudación a través de herramientas electrónicas que se ponen a disposición de los contribuyentes, por ende la empresa debe estar preparada tecnológicamente y económicamente, además de contar con personal capacitado para afrontar las disposiciones administrativas ya sea que se incorpore de manera obligatoria o voluntaria, para que la implementación sea efectiva, tomando en cuenta que la factura electrónica en línea (FEL) respalda el hecho generador del impuesto al valor agregado y del impuesto sobre la renta lo que significa

que adoptar el nuevo régimen es cumplir con las obligaciones tributarias. En este capítulo también se incorporan las conclusiones y recomendaciones.

1. ANTECEDENTES

Los antecedentes del tema “Efectos de la implementación de la factura electrónica en línea (FEL) y el impacto económico para un contribuyente especial, dedicado a la producción de lácteos”, son estudios previos y tesis de grado que proveen información importante de la nueva herramienta recién adoptada en Guatemala, y que históricamente ha sido implementada en varios países de Latinoamérica para mejorar la recaudación tributaria.

1.1. Historia de la factura electrónica en Guatemala

“En Guatemala, la facturación electrónica empezó a implantarse a partir del año 2007, como respuesta a los grandes desafíos generados por la globalización del comercio y los avances tecnológicos. La superintendencia de Administración Tributaria, SAT, vio en esta nueva forma de facturación la mejor herramienta hacia la modernización tecnológica, la automatización de los procedimientos tributarios, la reducción de los costos y el aumento de la transparencia fiscal sobre las operaciones comerciales en el país. Así, los esfuerzos del Gobierno guatemalteco dieron lugar a la publicación del Acuerdo de Directorio Número 024-2007 y, con ello, a la creación del esquema FACE para la facturación electrónica de Guatemala.

Con el nuevo, modelo de e-factura, las facturas, notas de crédito y débito, entre otros comprobantes fueron considerados como documentos tributarios que podían ser intercambiados de forma electrónica.

El nuevo esquema constaba de los siguientes actores que intervenían en el intercambio de los documentos tributarios electrónicos: contribuyentes emisores de facturas (EFACE), proveedores de e-factura, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), los generadores de facturas electrónicas (GFACE). Los cuales validan y firman los comprobantes antes de que lleguen a su destinatario y se declaren a la Superintendencia, y por último los destinatarios o receptores de facturas.

En primera instancia, la factura electrónica en Guatemala conto con un periodo de adhesión opcional, que culminó con la publicación del Acuerdo de directorio Número

008-2011. Este acuerdo, que modifico al Acuerdo de Directorio Número 024-2007, estableció el uso obligatorio de la factura electrónica y la incorporación gradual de los contribuyentes guatemaltecos a la facturación electrónica; lo que convirtió a Guatemala en uno de los primeros países en poner en marcha la e-factura en la región.

El calendario de obligatoriedad contaba con varios grupos de empresas divididas según la cantidad de facturas emitidas anualmente. Las grandes empresas, unos 2,000 contribuyentes que representaban el 75% de la recaudación del país.

En 2016, la SAT hizo efectivo el desarrollo y la implementación del nuevo modelo de facturación por medios electrónicos con la publicación del Acuerdo de Directorio Número 002-2016, el esquema FACE 2. Este nuevo esquema, establece que el Documento Tributario Electrónico (DTE) es un archivo electrónico en formato XML que el emisor de facturas puede entregar en medio electrónico o por medio de su representación gráfica”. (Decopaste, 2018)

En el artículo escrito por Candy Grajeda de Guate.com. Actualizado el 28 de febrero de 2020, describe la factura electrónica línea (FEL) implementada por la Superintendencia de Administración Tributaria como el nuevo régimen tributario en Guatemala. Sistema que cuenta con las mismas características de las facturas normales pero registradas digitalmente.

El modelo operativo adoptado esta aplicado para todos los contribuyentes guatemaltecos, la SAT “puso a disposición esta modalidad debido a la necesidad de la globalización electrónica, por medio del Acuerdo de Directorio 13-2018 el cual entró en vigencia el 17 de mayo de 2018.

Consiste en la disposición de un certificador electrónico que genera documentos tributarios electrónicos. Mismos que forman parte de los Documentos Tributarios Electrónicos –DTE- Además, de pretender obtener un mayor control sobre la recaudación fiscal” (Grajeda, 2020)

1.2. Factura electrónica en Latinoamérica

Verónica de León Estavillo, de la Universidad Popular Autónoma del Estado de Puebla, con su estudio “ Impacto de la Implementación de la Factura Electrónica en la MIPYMES del Sector Comercio y Servicio en México”, describe que para muchos países la micro, pequeña y mediana empresa, juegan un papel importante en la economía, en la generación de empleo y al Producto Interno Bruto PIB, haciendo que su actualización en el uso de nuevas tecnologías, sea imperativa ya que a partir del 2014, el Sistema de Administración Tributaria en México estableciera con carácter obligatorio la emisión de facturas electrónicas para todos los contribuyentes inscritos, lo que se convierte en una interrupción para aquellas empresas que no se han incorporado al uso de nuevas tecnologías en sus actividades.

De León Estavillo, describe los problemas de las pequeñas empresas, el cual tiene como objetivo, obtener una percepción sobre cuáles son los principales aspectos a los que se enfrentan las MIPYMES del sector terciario, principalmente las microempresas relacionadas al sector comercio, en el proceso de implementación de la facturación electrónica en sus empresas, el uso de las TIC´s en sus actividades y su apreciación sobre las competencias con las que cuentan para su aplicación, dada la obligatoriedad de esta medida.

Es importante mencionar que, desde otra perspectiva, la facturación electrónica también llega a las empresas como una alternativa para disminuir los tediosos procesos de facturación manual, o impresa, en donde se incurren en gastos de utilería, almacenaje, despacho y demás rubros que inflan los costos e inciden en la rentabilidad de las empresas, especialmente de aquellas del sector PYME. (De León Estavillo, 2016)

Para Indelira Yahayra Barreiro Miranda, en su tesis: “Impacto Económico de la Facturación Electrónica en la Empresas PYMES de la ciudad de Guayaquil”, Universidad Católica Santiago de Guayaquil, 2015. El problema sobre la implementación de la facturación electrónica para las pequeñas y medianas empresas de la Ciudad de Guayaquil, puede analizarse desde dos puntos de vista, social y

tributaria, en la que se analiza, que existen personas poco capacitadas sobre tecnología y prefieren continuar emitiendo facturas en papel, además otros tantos sienten que sus derechos son infringidos, porque no se les proporcionan opciones sobre cómo quieren recibir sus documentos.

Las entidades gubernamentales se han visto en la necesidad de aplicar ciertas medidas, para evitar que los contribuyentes evadan el pago de impuestos o realicen engaños en sus registros contables, debido a que, los impuestos tienen gran relevancia en los ingresos estatales y de ellos depende financiar los gastos e inversiones públicas.

Los objetivos del estudio son, analizar el impacto económico de la implementación de la facturación electrónica en el sector empresarial PYME de la ciudad de Guayaquil, además de conocer la situación del sector empresarial, evaluar cómo responden los contribuyentes respecto a la implementación de la factura electrónica y analizar los beneficios de la misma, pero sobre todo identificar los costos que inciden en la implementación en las PYMES de Guayaquil. (Barreiro Miranda, 2015)

Por otra parte, la facturación electrónica es un sistema nuevo a través del cual, quienes lo implementan y aplican modernizan, fortalecen los procesos de sus actividades cotidianas, garantizan la efectividad de los datos de sus registros, controlan más eficazmente los valores que corresponden a impuestos para el Estado; y primordialmente para el Estado sirve de herramienta de control para minimizar la evasión de tributos. (Doilet, 2016)

Carolina Alexandra Doilet, en su tesis “Análisis del Sistema de Facturación Electrónica y su Aplicación en la Empresas Cartoneras en Guayaquil, Universidad de Guayaquil, la investigación está basada en el estudio de las causas que dan origen a la evasión y elusión tributaria, ocasionando una disminución en las recaudaciones fiscales, estas causas se detallan a continuación: los que se presentan en la alteración o falsificación de documentación que se muestran al ente regulador, creación de empresas fantasmas o que tiene doble contabilidad para desviar los montos reales que corresponden al rubro de ingresos; lo que causa desconfianza en las cifras que declara el contribuyente. Los efectos que inciden por estas prácticas directamente a la sociedad

quienes son los beneficiarios de los ingresos del Estado son: disminución del gasto público siendo de mucha importancia su control para lograr una equitativa redistribución de la renta y la riqueza; el déficit fiscal ya que el presupuesto general del Estado arrojaría como resultado déficit al no tener los fondos necesarios, es decir, los gastos del Gobierno superan los ingresos no financieros; disminución de inversión puesto que al bajar la recaudación fiscal, el gobierno tiene menos recursos por lo tanto no tiene como invertir en las necesidades básicas de la sociedad”. (Doilet, 2016)

En la Tesis de Marveli Meléndez Gutiérrez, *La Facturación Electrónica y su Incidencia en la Reducción de la Evasión del Impuesto General a las Ventas en las Empresas Comerciales de Lima, Metropolitana*, Universidad Ricardo Palma, Año Lima Perú 2017. “Una factura es un documento en el que queda reflejado la entrega de un producto o la prestación de un servicio por parte del emisor al receptor. Este documento, tradicionalmente en papel, contiene la fecha de devengo, los datos del emisor y del receptor y la cantidad a pagar como contraprestación. En la actualidad, la emisión de la factura electrónica tiene el mismo valor legal y tributario que las facturas físicas.

En un mundo digital y de operaciones transfronterizas, la facturación electrónica es una necesidad, y más aún si va integrada a los procesos contables, y a su vez tiene ventajas también para las entidades fiscalizadoras al aportarles mayor información sobre las operaciones tributarias de los contribuyentes”. (Meléndez Gutierrez, 2017)

El planteamiento del problema de Luis Carlos Bermúdez, Trabajo de grado Universidad del Rosario, Bogotá 2018. Se refiere a “las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) han generado nuevos instrumentos para que los gobiernos de los países puedan ofrecer mejores servicios a los ciudadanos, les ha permitido contar con bases de datos de información confiable, e interactuar con un mayor número de población, por lo tanto, muchos países han adoptado modernas herramientas tecnológicas como estrategia para facilitar la tributación de los contribuyentes, con el objetivo de que cumplan sus obligaciones tributarias y por ende aumentar el recaudo tributario, vital para la sostenibilidad fiscal de los países.

En conclusión en materia tributaria, los avances tecnológicos han permitido desarrollar plataformas para la presentación electrónica de las declaraciones tributarias a través de formularios estandarizados, “cuya presentación se hace utilizando la firma electrónica que asegura la integridad y autenticidad de la información”, de igual manera, la modernización tecnológica ha posibilitado crear instrumentos como el registro electrónico para la identificación de los contribuyentes como el caso del Registro Único Tributario – RUT en Colombia, que es administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN (Autoridad tributaria de ese país) y que “constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes” . (Bermudez, 2018)

1.3. Síntesis del sector lácteo en Guatemala

La tesis de Marinés Valladares Buezo, “Vinculos comerciales del Sector Lácteo en las relaciones bilaterales entre Guatemala y México”, Universidad Rafael Landívar, Guatemala febrero de 2012, presenta una síntesis del sector lácteo en Guatemala, como resurgen luego de décadas de anonimato, sobre todo por ser un sector organizado y fortalecido en beneficio de la economía nacional.

Según datos de la Cámara de Productores de Leche de Guatemala (CPLG), del 2007 al 2012 se incrementó en un 500% el número de grandes productores en todo el país y estudios realizados por el Instituto Nacional de Estadística (INE) muestran datos del 2006, los que indican que en Guatemala para ese entonces existían 32 mil productores de los cuales el 80% son pequeños empresarios, sin embargo, la CPLG registró un crecimiento entre los grandes lecheros, de más de 1 mil litros diarios, de 10 empresas a 60 en el territorio nacional, por lo que el sector lácteo está lleno de oportunidades en cuanto al comercio exterior, tomando en cuenta que la producción sule la necesidad de la industria a nivel local como materia prima para la elaboración de quesos, crema y otros productos. (Valladares Buezo, 2012, pág. 38)

2. MARCO TEÓRICO

El marco teórico contiene la exposición de las teorías y conceptos utilizados para fundamentar la investigación sobre los efectos de la implementación de la factura electrónica en línea (FEL) y el impacto económico, para un contribuyente especial dedicado a la producción de lácteos.

a) Generalidades de las empresas

Existen diversidad de definiciones de lo que es una empresa como autores, pero todas tienen ciertos rasgos en común, Blacutt Mendoza, describe que “la empresa es la unidad económica básica que produce o transforma bienes o presta servicios a la sociedad y cuya razón de ser es satisfacer las necesidades de poblaciones-territorio”. (Blacutt Mendoza, 2013)

2.1. Clasificación de empresas

2.1.1. Por el alcance territorial

Desde este punto de vista, las empresas se clasifican por el territorio que alcanzan sus operaciones, los que pueden ser locales hasta internacionales.

a. Empresas locales

Orientan su producción o la prestación de servicios preferentemente al mercado conformado por la población-territorio que les sirve de anfitriona.

b. Empresas regionales

Las que atienden la demanda de varias poblaciones-territorio en un país.

c. Empresas nacionales

Cubren la demanda del total de las poblaciones-territorio nacionales.

2.1.2. Por el tamaño

Hay varios indicadores para clasificar las empresas según el tamaño; pero “el tamaño” puede referirse al capital invertido, al total de ventas, al número de empleados y otros similares.

a. Empresas grandes

Por lo general tienen grandes capitales, infraestructura propia, cientos de empleados, sistemas de organización y de operación modernos y gozan de la confianza de los bancos.

b. Empresas medianas

El capital, las ventas, el número de empleados es menor a las grandes; los sistemas de organización y comercialización son menos estructurados, pero responden eficientemente a las demandas de los mercados.

c. Empresas pequeñas

El capital, la mano de obra y las ventas, por ser reducidas no permiten que las empresas pequeñas tengan, individualmente, gran influencia en los mercados.

d. Microempresas

Generalmente son de propiedad familiar o individual y sus actividades se orientan a la artesanía debido a lo exiguo del capital y, por ello, de sus instalaciones de equipo y maquinaria. (Blacutt Mendoza, 2013, pág. 37)

2.2. Definición de empresa láctea

Es un sector de la industria que tiene como materia prima la leche procedente de las vacas, los subproductos que genera esta industria se categorizan como lácteos e incluyen una amplia gama que van desde los productos fermentados, como el yogur y el queso, hasta los no fermentados, como la mantequilla, helado, etc.

La mayoría de países produce sus propios productos lácteos por ende la estructura de la industria puede variar en diferentes partes del mundo, por el crecimiento acelerado en algunos países como Irlanda y Australia lo que representa una fuente de ingresos muy importante para los agricultores.

La industria láctea que procesa productos derivados de la leche, como yogures, cremas y quesos blandos, tienden a estar ubicadas en la periferia de los centros. (Enciclopedia, 2020)

2.3. Empresa láctea en Guatemala

En la Tesis de Herlin Morales Ruiz, Apoyo al productor de la Industria Láctea en Guatemala describe que la Empresa láctea guatemalteca “presenta un gran potencial, ya que es aproximadamente del total de leche producido, se procesa el 20%, el resto se destina directo al consumo de leche fluida y al mercado artesanal. Guatemala es deficitaria en la producción de leche y la demanda nacional de productos lácteos cada vez es mayor. Esto contribuye a que este país sea uno de los mayores importadores de productos lácteos de Centroamérica.

La leche y sus derivados son de los subsectores agroalimentarios más importantes para Guatemala desde el punto de vista social y económico, ya que genera más de quince mil empleos. En la actualidad, las autoridades públicas y privadas, están creando una reconversión de la agroindustria lechera de Guatemala, basada en la aplicación de sistemas de producción y procesamiento que sean económicamente rentables y sostenibles de manera ecológica”. (Morales Ruíz, 2015)

2.4. Funciones de recaudación de SAT

De acuerdo a la Ley Orgánica Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 3 define el objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, “Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenida en la legislación de la materia y ejercer funciones específicas” estableciendo entre otras:

- a. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- b. Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas.
- c. Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. (Ley Organica de SAT, Decreto Número 1-98, 1998)

2.5. Intendencias de la Administración Tributaria

Se describe en el Decreto Número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Con el fin de elevar la moral tributaria de los contribuyentes responsables que cumplen con sus obligaciones, específicamente en el artículo 6. De la Estructura Organizacional, donde se establece crear intendencias, unidades técnicas y administrativas, necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Dicho reglamento establecerá a que dependencia o dependencias competará conocer de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. Ejercerá sus funciones con base en el principio de descentralización. (Ley Organica de SAT, Decreto Número 1-98, 1998)

2.5.1. Intendencia de Recaudación

El Art. 32 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo de Directorio Número 07-2007 y sus reformas, describe que la Intendencia de Recaudación, es la dependencia encargada de desarrollar las estrategias y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la aplicación de la base tributaria y la cobranza administrativa.

Se hace énfasis en el numeral 9) Verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras de los contribuyentes especiales a su cargo.

Por otra parte el Artículo 48 y 50 del mismo Reglamento establecen la verificación y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias en las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos, y en las Gerencias Regionales. (Acuerdo de Directorio Decreto 07-2007, 2007)

La Administración tributaria para la cobranza administrativa utiliza algunos criterios entre los cuales se encuentran:

- a.** Características del contribuyente.
- b.** Ubicación geográfica y
- c.** Tipo de impuestos.

Al describir a) Características del contribuyente la Administración tributaria, dispone de una clasificación de contribuyentes de acuerdo al monto de sus activos, sus ingresos y su aporte fiscal. En ese sentido los contribuyentes se clasifican como contribuyentes especiales grandes, contribuyentes especiales medianos, y contribuyentes normales. (Villeda, 2011)

2.5.2. Contribuyentes especiales

El artículo 6 del Decreto Número 1-98, especifica que “SAT contará con una Unidad específica de contribuyentes especiales, la que será responsable del seguimiento y control de aquellos contribuyentes individuales o jurídicos, calificados como tales por la Administración Tributaria. Dicha calificación estará relacionada con la magnitud de sus operaciones, de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados y del monto de sus activos.

El Superintendente deberá presentar anualmente al Directorio de la SAT, bajo su exclusiva responsabilidad, un informe en el que conste haber practicado el seguimiento y control, de todos los contribuyentes especiales que se encuentren registrados como tales en la unidad respectiva, y de haber iniciado las acciones necesarias para regularizar los casos de incumplimiento tributario, incluido en esto último las auditorías conforme programas elaborados para tal efecto”. (Ley Organica de SAT, Decreto Número 1-98, 1998)

Cabe mencionar que el 17 de mayo de 2018 entro en vigencia el Acuerdo de Directorio 13-2018, que dio vida a la Factura Electrónica en Línea (FEL), siendo el primer segmento en adherirse al nuevo sistema de facturación, el clasificado como contribuyentes especiales, quienes es su momento han sido notificados para la nueva implementación.

2.6. La facturación electrónica en el mundo

La tendencia de la factura electrónica comenzó a mediados de la era digital de una forma innovadora para aplicar las tecnologías de información al área tributaria y

contable de una empresa, sin embargo, con la crisis mundial, dicho modelo ha tomado un nuevo giro, siendo una herramienta para fomentar la creación de empresas al eliminarse las cargas administrativas que conlleva el desarrollo de las mismas y reducir costos. (Barreiro Miranda, 2015)

Y es que, las tecnologías en una época de muchos cambios especialmente en el sector empresarial, es esencial y cumple con un rol para el progreso social y económico, siendo necesario para la sociedad el aprendizaje por la evolución de técnicas y herramientas. (Barreiro Miranda, 2015)

Gracias al avance de la tecnología, la factura Electrónica en el Perú y en otros países ya es una realidad, la cual trae una serie de beneficios para las empresas tal como el ahorro por el concepto de impresión, mayor seguridad en el resguardo de los documentos, menor probabilidad de falsificación y duplicidad, facilidad en los procesos de auditoría, rapidez en la localización de la información, eliminación de espacios para almacenar documentos, competitividad, y entrega de documentos a los clientes de manera más eficiente. La facturación electrónica no sólo es beneficiosa para las empresas que la incorporan, su adopción tiene efectos positivos en otros actores importantes de la economía, como los bancos e instituciones financieras que tienen la oportunidad de ofrecer nuevos servicios a sus clientes como el factoring electrónico. (OCDE, 2015)

2.7. Régimen de la factura electrónica en línea (FEL) en Guatemala

El 2 de mayo de 2019 fue publicado en el Diario Oficial el Acuerdo de Directorio Número 13-2018 Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL) y entró en vigencia el día 17 del mismo mes. El artículo 1 del Acuerdo 13-2018 especifica que el objeto es “Implementar el Régimen de Factura Electrónica en Línea -FEL-, el cual comprende la emisión, transmisión, certificación y conservación por medios electrónicos de facturas, notas de crédito y débito, recibos y otros documentos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria para el Régimen FEL, que se denominarán Documentos Tributarios Electrónicos, definiendo sus características y su

funcionamiento”. (Acuerdo de Directorio 13-2018, Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL), 2018)

Como parte de la obligatoriedad del nuevo régimen se estableció que para el 31 de diciembre de 2019 todos los contribuyentes especiales debieron quedar incorporados a la emisión de la factura electrónica en línea (FEL), por consiguiente todos los demás contribuyentes se irán incorporando paulatinamente conforme sean notificados, quienes tendrán como fecha límite para su incorporación el plazo que SAT establezca en las disposiciones administrativas.

Sin embargo en el artículo 12 se determina la incorporación del emisor de forma voluntaria. “Los contribuyentes que así lo deseen, podrán solicitar su incorporación de manera voluntaria al Régimen FEL, en cuyo caso contarán con un plazo máximo de seis meses para el uso de las autorizaciones vigentes de otros medios o formas de emisión de documentos tributarios y autorizaciones para emitir facturas u otros documentos con NIT y nombre del receptor en blanco.

Vencido el plazo indicado en el párrafo anterior, para dichos contribuyentes todas sus autorizaciones vigentes quedaran sin efecto. El régimen FEL constituirá el único medio para la emisión de los documentos tributarios que ya se encuentren disponibles dentro del mismo”. (Acuerdo de Directorio 13-2018, Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL), 2018)

Es importante mencionar que la transmisión de los documentos electrónicos bajo el régimen FEL será en tiempo real.

2.8. Definiciones importantes del régimen de la factura electrónica en línea FEL.

2.8.1. Régimen FEL

Régimen de Factura Electrónica en Línea, es el modelo operativo y las normas aplicables a la factura electrónica.

2.8.2. Certificador

Es la persona individual o jurídica que realiza la certificación y el almacenamiento de los DTE, transmitidos por los emisores. Podrá obtener de la SAT autorización como certificador de DTE, luego de que cumpla con los requisitos que establece el art. 15 del Acuerdo 13-2018.

Además según el art. 17 debe suscribir y aprobar un contrato administrativo con la SAT para prestar el servicio de verificación y autorización de Documentos Tributarios Electrónicos -DTE-.

El certificador debe presentar un seguro de caución a favor de SAT, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones que se determinen en el contrato. Esta garantía deberá estar vigente desde la fecha de aprobación del contrato administrativo hasta que SAT le extienda el finiquito correspondiente.

Al 22 de abril de 2020 existían registradas y autorizadas como certificadores 14 empresas entre las más destacadas y pioneras en certificación de documentos electrónicos se puede mencionar: Infile, Sociedad Anónima, Megaprint, Sociedad Anónima, Guatefacturas, Sociedad Anónima entre otras. Y en proceso de autorización 3 empresas entre ellas Corporación Sistemas integrados, Sociedad Anónima.

2.8.3. Emisor

Es el contribuyente que se habilita para emitir los Documentos Tributarios Electrónicos a sus clientes (receptores, desde su propio sistema informático, en la aplicación que le procesa su certificador o en la aplicaciones gratuita de la SAT).

Para habilitar al emisor la SAT pondrá a disposición de los contribuyentes los mecanismos electrónicos para habilitarse como emisor en el régimen FEL, así como para creación y entrega del certificado de firma electrónica de emisión. El emisor es directamente responsable del resguardo y utilización del certificado conforme a las disposiciones del régimen FEL. Según el art 17 del Acuerdo 13-2018.

2.8.4. Receptor

Es la persona individual o jurídica a nombre de quien se emite un DTE.

2.8.5. Contingencia

Situación justificada por la cual un emisor no puede obtener la certificación de un DTE de forma inmediata. Estas situaciones serán desarrolladas en la documentación técnica FEL.

2.8.6. Disposiciones del régimen FEL

Son todas las normas aprobadas por la SAT, tales como el presente acuerdo, la documentación técnica FEL, así como las normas y procedimientos relacionados, y las que se emitan con posterioridad.

2.8.7. Firma electrónica

"Datos en forma electrónica consignados en una comunicación electrónica, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante con relación a la comunicación electrónica e indicar que el firmante aprueba la información recogida en la comunicación electrónica", de conformidad con lo que establece el artículo 2 del Decreto número 47-2008 Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas.

2.8.8. Firma electrónica avanzada

Firma electrónica debe cumplir con los requisitos de estar vinculada al firmante de manera única, permitir la identificación del firmante, haber sido creada utilizando los medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control; y, estar vinculada a los datos a que se refiere, de modo que cualquier cambio ulterior de los mismos sea detectable. (Acuerdo de Directorio 13-2018, Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL), 2018)

2.9. Acuerdo de Directorio Número 26-2019

El 21 de noviembre de 2019 en sesión de directorio se consideró modificar el Acuerdo de Directorio Número 13-2018 de la Superintendencia de Administración Tributaria, Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL), con el propósito de hacerlo congruente

con las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

Las modificaciones básicamente se realizaron en el artículo 1, que reformó la literal b) Régimen FEL, del artículo 2, donde se determina que el régimen de factura electrónica en línea, es el modelo operativo establecido por la Administración Tributaria para la emisión de documentos Tributarios.

El artículo 2, reforma el artículo 3. Documento Tributario Electrónico –DTE- adicionando que dichos documentos surtirán los efectos tributarios establecidos en las leyes específicas, según corresponda.

Así mismo el artículo 3, reforma el artículo 11. Contribuyentes calificados de oficio para el Régimen FEL, destacando que el plazo para la incorporación obligatoria al Régimen FEL, cobrará vigencia tres meses posteriores a su notificación.

El Artículo 4 también hace reforma al artículo 12. Uso voluntario del régimen FEL, en este se destaca que todo contribuyente que se habilite al régimen FEL de manera voluntaria será notificado que cuenta con un plazo máximo de seis meses para el uso de las autorizaciones vigentes de otros medios o formas de emisión de documentos tributarios y autorizaciones para emitir facturas.

También el artículo 5 reforma el artículo 13. Requisitos para habilitarse al Régimen FEL, estar inscrito, habilitado y ratificado en el Registro Tributario Unificado, Contar con acceso a los medios electrónicos provistos por la Administración Tributaria y por último el artículo 6 adiciona el artículo 13 “A” que establece las condiciones para operar en el régimen FEL, acreditar el o los certificadores, adaptar los sistemas de emisión de documentos tributarios al modelo operativo del régimen FEL, y utilizar las herramientas electrónicas que la SAT disponga para el régimen FEL.” (Acuerdo de Directorio Número 26-2019, 2019)

2.10. Comunicaciones electrónicas

Decreto número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, se faculta al Estado, sus instituciones y los sujetos privados, para que puedan utilizar las comunicaciones y firmas electrónicas, con pleno reconocimiento jurídico.

“Este decreto considera que la integración al comercio electrónico global requiere que sean adoptados instrumentos técnicos y legales basados en los modelos de legislación internacional que buscan la uniformización de esta rama del derecho tan especializada, y que debe dársele seguridad jurídica y técnica a las contrataciones, comunicaciones y firmas electrónicas mediante el señalamiento de la equivalencia funcional a estas últimas con respecto a los documentos en papel y las firmas manuscritas”. (Decreto Número 47-2008, Ley para Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, 2008)

2.10.1. Ámbito de aplicación

La ley será aplicable a todo tipo de comunicación electrónica, transacción o acto jurídico, público o privado, nacional o internacional. (Decreto Número 47-2008, Ley para Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, 2008)

2.10.2. Certificado

Todo mensaje de datos u otro registro que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de la firma, usualmente emitido por un tercero diferente del originador y el destinatario.

2.10.3. Comunicación electrónica

Toda comunicación que las partes hagan por medio de mensajes de datos.

2.10.4. Intercambio electrónico de datos (IED)

La transmisión electrónica de información de una computadora a otra, estando estructurada la información conforme a alguna norma técnica convenida al efecto.

2.10.5. Sistema automatizado de mensajes

Todo programa informático o un medio electrónico o algún otro medio automatizado utilizado para iniciar una acción o para responder a operaciones o mensajes de datos,

que actué, total o parcialmente, sin que una persona física haya de intervenir o revisar la actuación cada vez que se inicie una acción o que el sistema genere una respuesta. (Decreto Número 47-2008, Ley para Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, 2008)

2.11. Legislación Aplicable

En Guatemala es el conjunto de normas vigentes, la fuente y el ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley y los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el organismo ejecutivo, según el art. 2 del Código Tributario. (Decreto No. 6-91, Código Tributario, 1991)

2.11.1. Constitución Política de la República de Guatemala

Es la ley suprema de la República de Guatemala, en la cual se rige todo el Estado y sus demás leyes y recoge los derechos fundamentales de su población. (Enciclopedia, 2020)

2.11.1.1. Principio de Legalidad

Este principio tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación aplicación y procedimientos en aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional, además de haber cumplido su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de la ley. (Ramos, 2009)

La Constitución Política de la Republica establece en el artículo 239. El Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la Republica decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a.** El hecho generador de la relación tributaria;
- b.** Las exenciones;
- c.** El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d.** La base imponible y el tipo impositivo;

- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias.

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

El artículo 239 está ligado al artículo 171 del mismo cuerpo legal, el cual establece que corresponde al Congreso de la República: a) Decretar y derogar leyes. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

2.11.1.2. Principio de equidad y justicia tributaria

El principio de equidad y justicia tributaria tiene su fundamento legal en el artículo 135 literal d) y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en dicha norma indica que los impuestos deben ser justos y equitativos, dándole a cada quien lo suyo y equidad en forma proporcional.

Artículo 135 literal d). “Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

2.11.1.3. Principio de capacidad contributiva o capacidad de pago

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala también se ha pronunciado ampliamente sobre el principio de capacidad de pago, así: "Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado utilizando tarifas

progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos, y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta" (Gaceta No. 88, 2008)

2.11.1.4. Principio de seguridad Jurídica

Para Guillermo Cabanellas seguridad jurídica debe entenderse como la «Garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes pueda causarles perjuicio.», de este concepto jurídico entendemos que limita y determina las facultades y poderes del Estado para gobernar. (Expertos Tributarios, S.A. , 2020)

2.11.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento

Según la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, establece en el artículo 29 "Documentos obligatorios. Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquiriente y, a su vez es obligación del adquiriente exigir y retirar, los siguientes documentos:

- a.** Facturas, por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida, o cualquier hecho que implique faltante de inventario cuando constituya hecho generador de este impuesto, y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. En este último caso, debe indicarse en la factura que la venta o prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente.
- b.** Facturas de Pequeño Contribuyente, para el caso de los contribuyentes afiliados al Régimen de Pequeño Contribuyente establecido en esta Ley.
- c.** Notas de débito, para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.

- d. Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.
- e. Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias.

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

Artículo 34. Momento de emisión de las facturas. En la venta de bienes muebles, las facturas, notas de débito y notas de crédito, deberán ser emitidas y proporcionadas al adquirente o comprador, en el momento de la entrega real de los bienes. En el caso de las prestaciones de servicios, deberán ser emitidas en el mismo momento en que se reciba la remuneración.

El artículo 52. De la facturación por cuenta del vendedor. Cuando un contribuyente adquiera bienes o servicios de personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o cualquier otra circunstancia, no extiendan o no le entreguen las facturas correspondientes, deberá emitir una factura especial por cuenta del vendedor o prestador del servicio, y le retendrá el impuesto respectivo.

No podrán emitirse facturas especiales entre contribuyentes del impuesto, ni tampoco en las operaciones de carácter habitual que se realicen entre personas individuales. Se exceptúan de esta prohibición, los casos en que el emisor de la factura especial haga constar en la misma, que el vendedor o prestador del servicio se negó a emitirle la factura correspondiente.

El contribuyente está obligado a reportar en su declaración mensual todas las facturas especiales que haya emitido en el período que está declarando. Para el efecto, deberá

consignar: La cantidad de facturas emitidas, el monto total de las ventas y el impuesto total retenido.

Artículo 52 "A". Reformado. Facturas especiales por cuenta del productor de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados. Los contribuyentes exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados, que estén registrados como tales por la Administración Tributaria, de conformidad con lo establecido en el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República, deben emitir factura especial en todas las compras que efectúen de dichos productos, tanto a personas individuales o jurídicas, excepto cuando dichas compras las efectúen a productores autorizados y registrados ante la Administración Tributaria como proveedores de los productos referidos a exportadores, quienes deberán emitir la factura correspondiente. Para este caso, La Administración Tributaria deberá autorizar facturas especiales las cuales serán emitidas por el contribuyente únicamente por medios electrónicos. (Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992)

Asimismo el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo 5-2013 determina los requisitos mínimos que las facturas deben contener en el Artículo 30.

A partir del inicio de la vigencia de este reglamento las facturas, facturas especiales, facturas de pequeño contribuyente, notas de débito, de crédito, deberán cumplir como mínimo con los requisitos, datos y características siguientes:

- 1)** Identificación del tipo de documento de que se trate.
- 2)** Serie y número correlativo del documento. La serie será distinta para cada establecimiento del contribuyente.
- 3)** Según corresponda a cada tipo de documento, conforme a la legislación vigente, las frases siguientes:
 - a.** No genera derecho a crédito fiscal.
 - b.** Pago Directo, número de resolución y fecha.
 - c.** Sujeto a pagos trimestrales.
 - d.** Sujeto a retención definitiva.

- 4) Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor, si lo tuviere, si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica.
- 5) Número de Identificación Tributaria del contribuyente emisor.
- 6) Dirección del establecimiento u oficina en donde se emita el documento.
- 7) Fecha de emisión del documento.
- 8) Nombres y apellidos completos del adquirente, si es persona individual; razón o denominación social, si es persona jurídica.
- 9) NIT del adquirente. Si éste no lo tiene o no lo proporciona, se consignarán las palabras consumidor final o las siglas "CF" o en su defecto el número de documento de identificación personal.
- 10) Detalle o descripción de la venta, el servicio prestado o de los arrendamientos y de sus respectivos valores.
- 11) Descuentos concedidos, sí los hubiere.
- 12) Cargos aplicados con motivo de la transacción.
- 13) Precio total de la operación, con inclusión del impuesto cuando corresponda.

Los datos a que se refieren los numerales del 1) al 6) deben estar impresos en los documentos elaborados por la imprenta, excepto cuanto la SAT les autorice el cambio de régimen, caso en el cual podrán seguir utilizando las facturas autorizadas hasta agotarlas, agregándoles un sello para agregar las frases indicadas en el numeral 3) anterior.

La emisión de las facturas en papel deberá realizarse de forma que se garantice su legibilidad y que no se borren con el transcurso del tiempo.

En cuanto a los datos señalados que deberán contener los documentos autorizados, los mismos se imprimirán de conformidad con las especificaciones que autorice la Administración Tributaria

Dependiendo de la naturaleza de la actividad económica del contribuyente, la Administración Tributaria podrá autorizar el uso de facturas con espacios en blanco para que el adquirente consigne su nombre completo y su Número de Identificación

Tributaria. También podrá autorizar el uso de facturas para establecimientos temporales. En ningún caso estas últimas podrán sustituirse por las autorizadas para su uso en establecimientos con dirección comercial fija. (Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, 2013)

2.11.3. Acuerdo Gubernativo 222-2019, Reformas al Reglamento del Impuesto al Valor Agregado

Contiene reformas al reglamento de Impuesto al Valor Agregado, entre ellas implementar eficientemente la factura electrónica y registros contables electrónicos.

En el artículo 1. Se adiciona la literal j) al artículo 2, el cual queda así:

“j) régimen FEL: Se refiere al Régimen de Factura electrónica, también denominado Régimen de Factura Electrónica en Línea, es el modelo operativo establecido por la Administración Tributaria para la emisión de documentos tributarios electrónicos.”

El artículo 7, adiciona el artículo 28bis, el cual queda así: Registro de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado en Régimen FEL.

“A partir del 1 de julio de 2021, el Régimen FEL será el único medio que la Administración Tributaria autorizará para la emisión de documentos tributarios, a las personas que se inscriban por primera vez para realizar una actividad económica.

Para los casos de espectáculos públicos de carácter temporal, la Administración Tributaria definirá el procedimiento para la emisión de facturas en Régimen FEL.”

Asimismo el artículo 8, reformó el cuarto párrafo del artículo 29, el cual establece que: “Los documentos que se autoricen en medios distintos al Régimen FEL tendrán seis meses como plazo máximo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización.”

Artículo 10. Se adiciona el artículo 36bis, el cual queda así:

“Artículo 36 bis. Requisitos y condiciones para iniciar operaciones en el Régimen FEL.

Los contribuyentes para iniciar operaciones en el Régimen FEL deberán cumplir con los requisitos siguientes:

1. Estar inscrito, actualizado y ratificado en el Registro Tributario Unificado (RTU);
2. Contar con acceso a los medios electrónicos provistos por la Administración Tributaria y;
3. Las condiciones que permitan la funcionalidad en el Régimen FEL, que la Administración Tributaria defina a través de los acuerdos de Directorio correspondientes.”

Además el art. 13. Transitorio, establece que los documentos sin plazo de vigencia, autorizados previo a la vigencia del Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, quedaran sin efecto a partir del 01 de enero de 2020, para lo cual el contribuyente debe solicitar una nueva autorización o incorporarse al Régimen FEL y los documentos autorizados bajo el Régimen FACE (Acuerdo de Directorio 24-2007), sin plazo de vigencia quedaran sin efecto a partir del 1 de julio de 2020, el contribuyente deberá solicitar una nueva autorización o incorporarse al Régimen FEL. (Acuerdo Gubernativo 222-2019, Reformas al Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, 2019)

2.11.4. Código Tributario

De conformidad con los artículos 98 numeral 5 y 98 "A" numeral 2. Del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, “es atribución de la Superintendencia de Administración Tributaria, organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo; y establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, libros, registros y documentos por medios electrónicos, cuya impresión puede hacer prueba en juicio.

La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley

Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo”. (Decreto No. 6-91, Código Tributario, 1991)

2.11.5. Decreto 4-2019 Ley Para la Reactivación del Café

Aunque esta ley fue creada en atención por la crisis que atraviesa la caficultura nacional, trajo consigo varias reformas, entre ellas el “artículo 6. Que adiciona el artículo 29 “A” al Decreto 27-92 del Congreso de la Republica, Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que quede redactado de la forma siguiente: **Factura electrónica y registros contables electrónicos.** Para el caso de las personas individuales o jurídicas que la Administración Tributaria califique para utilizar el Régimen de Factura Electrónica (FEL), ya sea por el volumen de facturas emitidas, nivel de ingresos brutos facturados, vinculación económica, inscripción a regímenes especiales u otro criterio definido por la Administración Tributaria, su habilitación como usuarios del régimen de factura electrónica será de oficio, y se notificará al contribuyente de dicha obligación, para que haga uso de los servicios autorizados y habilitados por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los contribuyentes registrados en el Régimen de Factura Electrónica deberán utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio del contribuyente. En este sistema se incluirán, según corresponda: 1. Libro de Inventarios; 2. Libro de primera entrada o diario; 3. Libro mayor centralizador; 4. Libros de Estados Financieros; 5. Libros de compras y ventas y otros auxiliares que determinen las leyes específicas. Para tal efecto, la Administración Tributaria pondrá a disposición de los contribuyentes, todas las herramientas electrónicas correspondientes para dar cumplimiento a lo establecido en el presente artículo.

La resolución que emita la Administración cobrará vigencia tres meses posteriores a su notificación. La Administración Tributaria desarrollará y pondrá a disposición de los contribuyentes, por los medios que considere necesarios, el reglamento que regule la incorporación, requisitos y condiciones para operar en este régimen”. El artículo entró

en vigencia el 4 de noviembre del 2019. (Decreto 4-2019 Ley Para la Reactivación del Café, 2019)

3. METODOLOGÍA

La metodología comprende: definición y delimitación del problema, objetivos generales y específicos, diseño utilizado, unidad de análisis, periodo histórico, ámbito geográfico de la investigación, para dar solución al problema planteado.

3.1. Definición del problema

Debido a los avances tecnológicos, es necesario establecer un nuevo régimen de factura electrónica en línea (FEL), que permita obtener todos los beneficios a través de documentos electrónicos, brindando a los contribuyentes y a la Administración Tributaria la oportunidad de aprovechar las ventajas de la transformación digital.

Sin embargo, poco se dice de los efectos que conlleva la implementación de nuevas herramientas electrónicas, y el verdadero reto que se convierte para los contribuyentes que manejan gran volumen de operaciones, debido a que en muchos casos las empresas no tienen sistemas contables adecuados y no cuentan con un asesor tecnológico que los lleve de la mano para incorporarse a los requerimientos de la Administración Tributaria, desencadenando una serie de dificultades que se ven reflejadas en la generación errónea de información que al final repercute en el pago de impuestos y el cumplimiento de las obligaciones formales.

Por otro lado no se cuenta con personal capacitado y la implementación como tal representa un gasto económico que no ha sido evaluado en el presupuesto de la empresa.

3.1.1. Planteamiento del problema

¿Cuáles son los efectos de la implementación de la factura electrónica en línea (FEL) y el impacto económico para un contribuyente especial, dedicado a la producción de lácteos?

3.2. Delimitación del problema

Es un resumen que se hace del tema a investigar, en espacio tiempo y universo.

3.2.1. Ámbito geográfico

La investigación se realizó en el municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala.

3.2.2. Ámbito Sectorial - Institucional

Contribuyente especial, dedicado a la producción de lácteos, obligado a incorporarse al régimen de factura electrónica en línea (FEL).

3.2.3. Ámbito personal

Personal clave del departamento de contabilidad, personal a cargo de la emisión de la factura electrónica en línea, y del sistema contable, (Gerente General, Contador, Asistentes, Facturador, Jefe de informática).

3.2.4. Ámbito temporal

La investigación se realizó durante los años 2019- 2020.

3.3. Objetivos

Es el fin que se quiere alcanzar con la investigación.

3.3.1. Objetivo General

Determinar los efectos de la implementación de la factura electrónica en línea (FEL) y el impacto económico, para un contribuyente especial, dedicado a la producción de lácteos.

3.3.2. Objetivos Específicos

- a. Identificar los efectos de la implementación del régimen de factura electrónica en línea (FEL), para determinar la funcionalidad del sistema contable y que la información que se genera es razonable y oportuna.
- b. Establecer si se vulnera algún principio constitucional con la incorporación obligatoria a factura electrónica en línea FEL, para verificar la regulación del nuevo régimen.
- c. Valorar el impacto económico que causa, para un contribuyente especial la incorporación al régimen de factura electrónica en línea (FEL), para prevenir los gastos en eventos futuros.

3.4. Diseño utilizado

El diseño de investigación utilizado fue, no experimental del tipo transaccional o transversal descriptiva, basado en la observación de los hechos en los periodos de tiempo de la implementación para analizar los resultados.

3.5. Método de la investigación

La investigación científica es una metodología, a través de la cual se adquieren nuevos conocimientos, por medio de la observación y la experimentación, en este sentido, se recopiló información bibliográfica de autores que han entregado estudios anteriores, similares a la presente investigación y que sirve de base para sustentar la presente investigación.

Otra de las fases del método de investigación, es el trabajo de campo, mismo que se realizó para obtener información directa, del tema a investigar.

La última fase del método de investigación se presenta a través de la conclusión como etapa final donde se presentan los resultados del análisis de la investigación es decir se presenta el producto del estudio.

3.6. Alcance de la investigación

El alcance de la investigación es detallar como se manifiestan los efectos y de qué forma se puede recolectar información, de la empresa objeto de estudio, sobre la implementación de la factura electrónica en línea, para los cual se estudió a un contribuyente especial dedicado a la producción de lácteos, utilizando los siguientes tipos de estudio:

3.6.1. Investigación descriptiva

Es la que caracteriza un hecho o fenómeno, con el propósito de establecer su comportamiento. Con este tipo de estudio se pueden medir las variables implícitas en los objetivos de la investigación.

3.6.2. Investigación explicativa

Con este método se busca el porqué de los fenómenos o hechos, mediante las relaciones de causa – efecto. Durante la investigación este método fue trascendental,

para determinar los efectos de la implementación de la factura electrónica en línea (FEL).

3.6.3. Enfoque cualitativo

El enfoque de la investigación es cualitativo, método mediante el cual se recolecta y analizan los datos para perfeccionar las preguntas de la investigación y así poder revelar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación.

Según Roberto Hernández Sampieri, las investigaciones que se realizan bajo este método se basan más en una lógica y proceso inductivo es decir (explorar y describir, y luego generar perspectivas teóricas). Van de lo particular a lo general.

El enfoque se basa en métodos de recolección de datos no estandarizados ni predeterminados completamente. Tal recolección consiste en obtener las perspectivas y puntos de vista de los participantes, al utilizar este enfoque el investigar podrá realizar preguntas abiertas durante la entrevista, para recabar datos expresados a través del lenguaje escrito, verbal y no verbal, así como visual, los cuales podrán analizarse y convertirse en información útil que vincule el tema a investigar. (Hernández Sampieri, 2016)

3.7. Técnicas de recolección de información

Las técnicas de recolección de información, no son más que procedimientos que se utilizan para obtener información que permite profundizar y entender el tema a investigar, y para el presente estudio se utilizaron las siguientes:

- a. Información bibliográfica especializada en el tema, a través de libros, tesis, revistas y estudios, para fundamentar la teoría necesaria.
- b. El trabajo de campo como parte del método de investigación, es la información que se obtiene de fuentes primarias, es decir que se obtiene de las personas, que trabajan en las áreas de facturación, departamento de contabilidad, y departamento de informática, a través de la observación y entrevistas, que permitirán interpretar la información.

- c. Visitas a la empresa para observar los procedimientos de la implementación de la FEL, de esa forma adentrarse directamente en el grupo social, objeto de investigación, para obtener información a través de la interacción.
- d. La entrevista y el cuestionario al personal seleccionado fue fundamental pues se utiliza un lenguaje técnico, para abordar los temas de interés, en la realización del estudio, con una estructura adecuada que accederá al análisis de la información.

3.8. Instrumentos de la investigación

Fichas bibliográficas, donde queda anotada la información de forma ordenada, clara y precisa para evitar dificultades en la investigación.

3.9. Resumen del procedimiento para el desarrollo del trabajo profesional de graduación. (Universidad de San Carlos de Guatemala, 2018)

Para el desarrollo del Trabajo Profesional de Graduación se realizó una entrevista con el Gerente General para conocer generalidades de la empresa y la fecha en que fue notificada para incorporarse al nuevo régimen de factura electrónica en línea (FEL), se hicieron visitas a la empresa durante el proceso de implementación de la factura para obtener por medio de la observación un conocimiento más amplio acerca de los procesos, tramites y cambios en la estructura contable que la incorporación como tal requería.

También se realizó un cuestionario al personal clave del departamento de contabilidad, asistente de gerencia (encargada de compras), facturador, y el administrador del sistema informático, con el que se obtuvo información sobre los efectos que trajo consigo la incorporación al nuevo régimen, los gastos económicos en los que incurrió la empresa y si estaban preparados o no para asumir la nueva obligación. Se investigaron teorías y definiciones, en libros, leyes y reglamentos, acuerdos, y otras fuentes bibliográficas relacionadas con el tema para respaldar el resultado de la investigación.

3.10. Población

El estudio se realizó en la unidad de análisis, Contribuyente especial mediano dedicado a la producción de lácteos, con el personal a cargo, es decir Gerente general, contador general, asistentes de contabilidad, personal de despacho y facturación, y el administrador del sistema informático-contable.

Población con la cual se utilizó la metodología de la entrevista libre, la observación directa, para obtener datos de interés, el análisis de documentos secundarios y otros aplicables al estudio.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

El siguiente capítulo es el resultado de los datos obtenidos en la unidad de análisis al efectuar la entrevista y el cuestionario.

4.1. Análisis de resultados según entrevista

La entrevista se realizó al Gerente General de la unidad de análisis, con el fin de conocer generalidades de la misma.

La actividad principal de la empresa es la elaboración de productos lácteos y sus derivados, se distribuyen en el departamento de Guatemala y Quetzaltenango, además tiene la calificación de contribuyente especial mediano, la cual le fue asignada por la Administración Tributaria.

El contribuyente está asociado a ASODEL (Asociación de Desarrollo Lácteo de Guatemala) en la cual existen siete asociados más que están calificados como contribuyentes especiales, incorporados a (FEL).

Se procedió a indagar en qué fecha la Administración Tributaria notifico a la empresa sobre el asunto de la incorporación al régimen de factura electrónica en línea (FEL), siendo el día 17 de enero de 2019, con resolución de fecha 7 de enero de 2019 considerando el Artículo 1 del Acuerdo de Directorio 13-2019, establece “Implementar el Régimen de Factura Electrónica en Línea –FEL- El Artículo 11 de dicho Acuerdo de Directorio establece que: “En forma progresiva, la SAT definirá los segmentos de contribuyentes y los plazos para su incorporación al régimen FEL, mediante la emisión de disposiciones administrativas, que serán debidamente notificadas (...”).

Por tanto, resolvió incorporar al Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL), al contribuyente, quien debió iniciar la emisión de sus Documento Tributarios Electrónicos (DTE) a más tardar el 30 de junio de 2019.

Se consultó al Gerente si se incorporaron en la fecha asignada y si estaban preparados con todas las herramientas necesarias para implementar el nuevo régimen de factura, a lo que respondió que la empresa no estaba preparada, por lo que solicitaron prorroga a la Administración Tributaria para dar marcha a la implementación.

Se preguntó, cuál fue el problema principal por el que no se incorporaron en tiempo, a lo que respondió que, el sistema contable no era el adecuado y la falta de capacitación del personal, en el uso de las nuevas herramientas electrónicas.

4.2. Análisis de resultados según cuestionario realizado.

Para el desarrollo de la investigación se utilizó el cuestionario como una herramienta para obtener la información que permite plasmar los objetivos del estudio, que son identificar los efectos de la implementación del régimen de la factura electrónica en línea (FEL), establecer si se vulnera algún principio constitucional con la incorporación obligatoria al nuevo régimen FEL y valorar el impacto económico que causa, para un contribuyente especial la incorporación al mismo.

El personal clave que participo en el cuestionario es el siguiente:

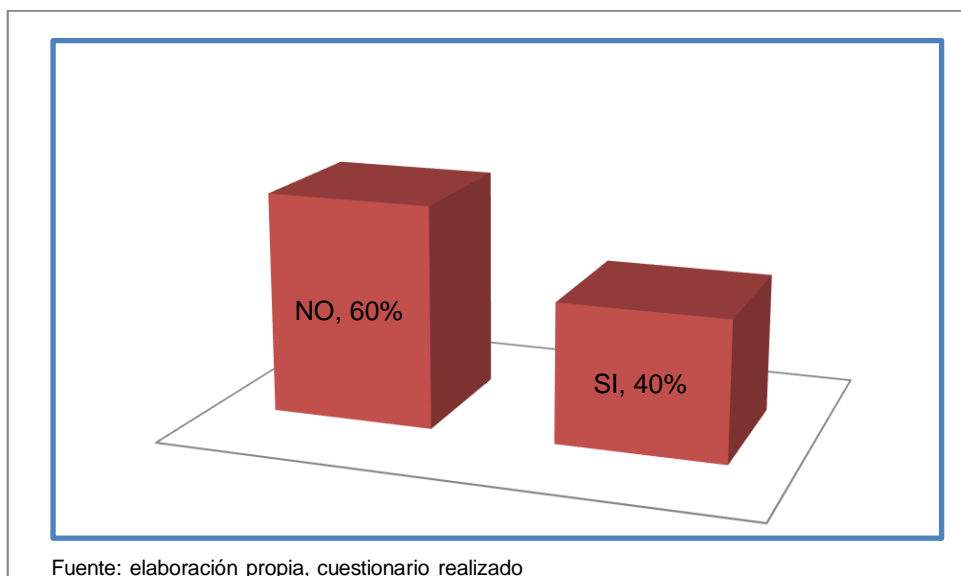
- ✓ Gerente General
- ✓ Asistente de Gerencia y encargada de compras
- ✓ Contadora General
- ✓ Asistente Contable
- ✓ Facturadores
- ✓ Administrador del sistema informático

En respuesta al primer objetivo que es, identificar los efectos de la implementación del régimen de la factura electrónica en línea (FEL), se obtuvo la siguiente información:

4.2.1. Plazo para incorporarse a la factura electrónica en línea (FEL)

Se consultó si el plazo establecido en la notificación para incorporarse a la factura electrónica en línea FEL Según las disposiciones administrativas de SAT es el más adecuado.

Gráfico 1
Plazo Adecuado Para la Incorporación a FEL



El 60% dijo que no fue el más conveniente debido que la empresa no estaba preparada con recursos económicos y humano además no contaba con las herramientas electrónicas necesarias para la implementación.

El 40% de las personas que respondieron el cuestionario indicó que el plazo si es el más adecuado, ya que de no establecerlo, el tiempo para la implementación se extendería más y se perdería el objetivo que persigue la Administración Tributaria,

En ese sentido se pudo comprobar que para el contribuyente en realidad el plazo establecido por la Administración Tributaria inicialmente no fue el más adecuado, por lo que solicitó prórroga de plazo dos veces para quedar incorporado a FEL.

La primera solicitud se realizó en el mes de junio de 2019 y fue resuelta con fecha 8 de julio de 2019 mediante providencia y le fue notificada el 17 de julio, la División de Recaudación resolvió que el plazo se extendía hasta el 31 de octubre de 2019 por lo que la implementación definitiva debía realizarse a partir del 1 de noviembre del mismo año, sin embargo el 18 de octubre la empresa vuelve a solicitar un nuevo plazo de

cuatro meses, esta vez por medio del certificador derivado de cambios y configuraciones en el software.

Para sustentar la necesidad de la ampliación del plazo se presentó el cronograma de actividades llamado “Proyecto Factura Electrónica en Línea (FEL)” en el cual se describió los ajustes que aún faltaban hacer en el sistema entre ellos se puede mencionar, modificaciones en el módulo de facturación y cuentas por cobrar, diseños y desarrollo de programa para la generación de XML de los documentos electrónicos tributarios, diseño y desarrollo de programa para la generación de PDF, prueba de generación y carga al ambiente de prueba, pruebas de generación y carga al ambiente de producción y la salida en vivo en ambiente de producción.

La Administración Tributaria analizó el caso y resolvió la ampliación del plazo de prórroga hasta el 31 de diciembre de 2019 por lo que la implementación definitiva debió realizarse a partir del 1 de enero del 2020, con la salvedad que no se otorgaría bajo ninguna circunstancia otra ampliación de plazo.

Al respecto, cabe mencionar que la providencia en este caso ya incluía en el fundamento legal, las modificaciones al Acuerdo de Directorio Número 13-2018, por medio del Acuerdo de Directorio Número 26-2019 el cual establece en el artículo 3. Reforma el artículo 11. **Contribuyentes calificados de oficio para el Régimen FEL**, destacando que el plazo para la incorporación obligatoria al Régimen FEL, cobrará vigencia tres meses posteriores a su notificación.

4.2.2. Efectos de la Implementación de la Factura Electrónica en Línea (FEL)

Efectos más relevantes que el personal clave identifico durante los periodos 2019 y 2020, derivados de la implementación de FEL.

Cuadro 1

Efectos de la implementación de la Factura Electrónica en Línea (FEL) en el 2019

No.	Descripción
1	No se podía establecer un enlace dedicado de internet para el certificador y se saturaba la comunicación
2	El sistema contable no se ajustaba a los requerimientos de SAT para igualar la información
3	El sistema contable no se integraba con el sistema informático del certificador
4	Se adquirió un sistema contable que no se adaptó a las necesidades de FEL y al giro de la empresa
5	La migración de datos al nuevo sistema, creó errores para el cálculo del pago de impuestos
6	Capacitación del personal para la ejecución del nuevo sistema y herramienta FEL
7	Dificultad para facturar en puntos de venta del área rural, por falta de internet y/o energía eléctrica
8	Atraso en el trabajo del día a día e incumplimiento hacia los deberes formales

Fuente: Elaboración propia, cuestionario realizado

El cuadro 1 detalla la respuesta a la pregunta planteada al personal clave acerca de los efectos más importantes identificados por la implementación de la factura electrónica en línea (FEL), la mayoría coincidió en que el proceso trajo consigo efectos negativos durante el año 2019.

En primer lugar el contribuyente tenía una conexión de internet de banda ancha, sin embargo el certificador solicitaba tener un enlace dedicado que le permitiera estar conectado de forma permanente, con la velocidad que le permitiera transmitir los documentos en tiempo real, es decir una conexión de 24 horas al día para evitar la saturación de la comunicación.

En resumen los efectos más relevantes se dieron por el sistema contable que la empresa poseía, debido a que era rentado y un tanto obsoleto, el proveedor del mismo tampoco estaba preparado para hacer los cambios necesarios y requeridos por el nuevo Régimen de Factura Electrónica, de igual manera no se integraba al software del certificador para generar la representación gráfica de los nuevos documentos electrónicos tributarios.

Lo anterior implicó comprar de forma apresurada y sin consultar con un asesor experto, un nuevo sistema que no estaba probado, dicho sistema proveyó los módulos que requerían ser modificados, sin embargo, el mismo tampoco se adaptó a las exigencias de FEL, y al giro de la empresa, por ende la migración de datos causó que se efectuaran cálculos erróneos para el pago de impuestos, además el incumplimiento a los deberes formales, por ejemplo: subir el asiste libros fuera de tiempo y el trabajo habitual de la empresa sufrió serios atrasos, así mismo, es importante mencionar que el nuevo proveedor de software con el fin de cumplir con la implementación mantuvo comunicación con el certificador y finalmente realizó modificaciones en las bases de datos para adaptarse al régimen FEL.

Otro de los efectos que surgieron con la implementación, es la dificultad para facturar en el área rural especialmente en el departamento de Quetzaltenango donde la entidad tiene vendedores rutereros.

Si bien es cierto existe la opción de dejar los documentos electrónicos tributarios en contingencia para ser firmados por el certificador, posteriormente a su emisión, cabe destacar que existen puntos ciegos donde no llega la señal de internet, y los cortes de energía eléctrica que constantemente se realizan en el departamento mencionado, no permiten que el vendedor pueda realizar la factura en el punto de venta por lo que debe buscar la forma de realizarla y hacerla llegar al cliente de forma impresa o bien hacer una sola factura al final del día y de esa forma cumplir con la obligación tributaria, específicamente reportar el débito fiscal.

Otro punto importante al respecto, es que en el interior no todos los pequeños comerciantes tienen acceso a una computadora y por ende no cuentan con correo electrónico para hacerles llegar la factura ya sea en un formato XML o en un PDF.

Cuadro 2

Efectos de la Implementación de la Factura Electrónica en Línea (FEL) en el 2020

No.	Descripción
1	El contribuyente se vio obligado a mejorar los controles con respecto a los ingresos
2	Eficacia en la preparación de los documentos tributarios electrónicos
3	Se mantiene información al día y en tiempo real
4	Es más fácil cotejar la información en línea con la Administración Tributaria

Fuente: Elaboración propia, cuestionario realizado

En relación al cuadro 2, el personal indicó que para el 2020 los efectos fueron un tanto positivos, debido a que, ya se llevaban mejores controles con respecto a los ingresos y que al mantener información en tiempo real les permite cotejar más fácilmente la información que se encuentra en el archivo electrónico de la Superintendencia de Administración Tributaria y que hasta cierto punto la operatoria contable se hace en menos tiempo, es preciso señalar que al mes de septiembre aún se seguían haciendo ajustes en el sistema contable.

Es importante reiterar que la unidad de análisis es un contribuyente especial mediano, que tiene un auditor asignado por la Superintendencia de la Administración Tributaria, el cual monitorea constantemente sus operaciones; definitivamente es fundamental que la entidad cuente con sistemas avanzados que se acoplen a los requerimientos de la Administración Tributaria, también se debe mantener al personal en constante

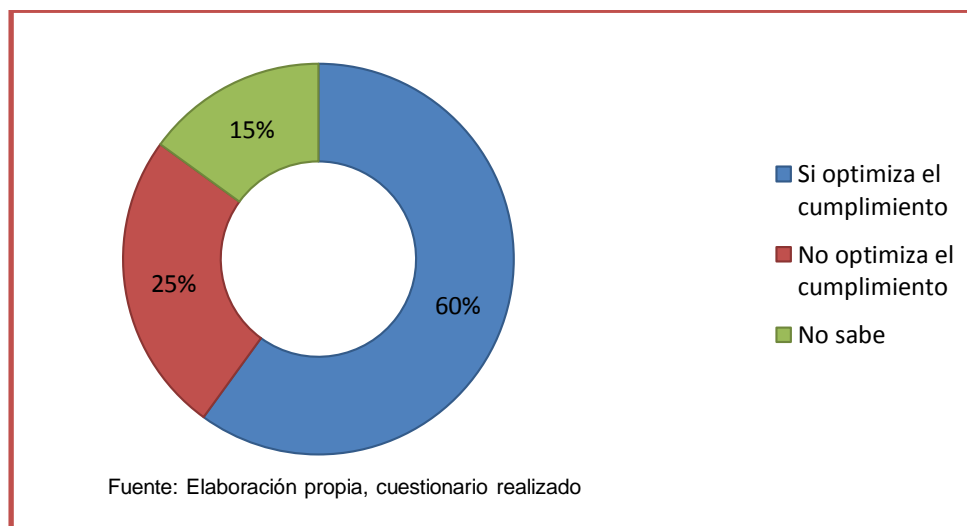
capacitación para que cumplan con sus funciones y en un futuro puedan enfrentar cualquier modificación a la legislación tributaria.

Además se debe tomar en cuenta que la Superintendencia de Administración Tributaria con el objetivo de mejorar los controles y garantizar la recaudación fiscal se mantiene a la vanguardia de la tecnología utilizando nuevas herramientas que le permitan cumplir con el fin para el cual fue creada, por lo que el contribuyente debe mantenerse informado de las nuevas disposiciones administrativas, y no alegar ignorancia.

4.2.3. Optimización de las obligaciones tributarias

Se sometió a consideración de las personas que participaron en el cuestionario si la incorporación a la Factura Electrónica en Línea FEL, optimiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias y formales.

Gráfico 2
Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias y Formales



Como se puede observar en el gráfico anterior el 60% opina que si se optimiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias y formales, el 25% opina que no optimiza el cumplimiento y el 15% no sabe.

La razón por la que consideran que si se optimiza el pago de impuestos es porque con la implementación de la Factura Electrónica en Línea, la información ya no solo la resguarda el certificador, también es información que se puede consultar en los archivos electrónicos de la Administración Tributaria y con solo bajar el registro se puede comparar con las operaciones de la empresa, lo cual da la certeza de que la información es verídica y oportuna.

En cuanto a los deberes formales que le atañen a la entidad, como contribuyente especial, es generar y subir el asiste libros; libro de compras y ventas, este último que sin duda es un documento esencial para el cálculo y pago de impuestos y con la implementación del nuevo régimen se va alimentando conforme se emiten los documentos electrónicos tributarios firmados digitalmente, por lo que no debería existir atraso en la presentación de los mismos.

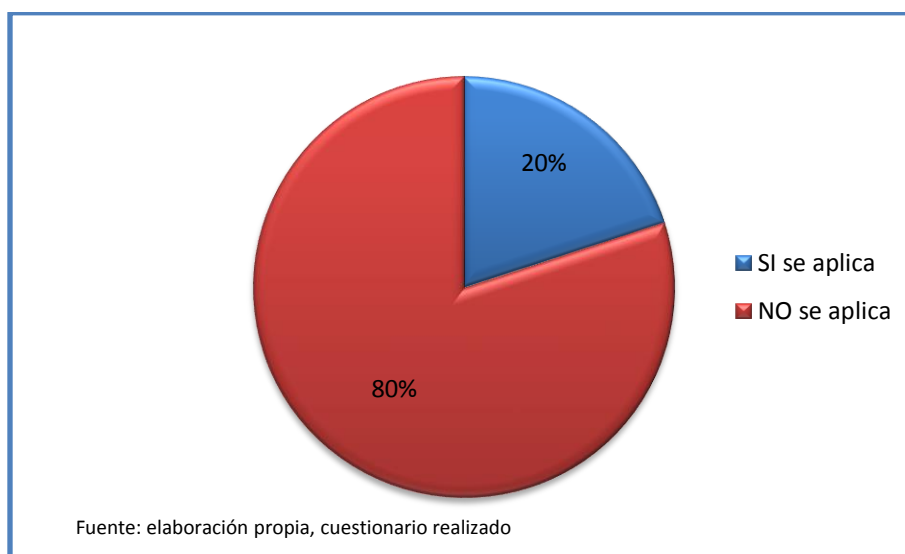
El otro 25% considera que no optimiza el cumplimiento, debido a que el sistema contable aún tiene deficiencias y que el tener la información guardada en el sistema de la Administración Tributaria no los exime de que en algún momento se omita la presentación de declaraciones.

El segundo objetivo busca establecer si se vulneró algún principio constitucional con la incorporación obligatoria del contribuyente.

4.2.4. Notificación para incorporarse a la factura electrónica en línea (FEL), con carácter obligatorio.

En base a la notificación recibida por el contribuyente, se preguntó al personal si consideran que la Administración Tributaria, procedió de acuerdo al principio de legalidad para incorporarlos de forma obligatoria.

Gráfico 3
Legalidad de la Incorporación Obligatoria a FEL



El 80% opina que la incorporación de un solo segmento no está bajo el marco legal, pues a la fecha que el contribuyente fue notificado no existía una ley como tal, que estableciera su incorporación obligatoria.

El 20% opinó que si se aplica el principio de legalidad derivado a que la Administración Tributaria tiene la facultad que por ley le ha sido asignada de planificar, organizar y coordinar la recaudación de los impuestos.

Si bien es cierto la unidad de análisis fue notificada personal y formalmente bajo el fundamento legal del artículo 1 del Acuerdo de Directorio número 13-2018 y el artículo 11 que establece que en forma progresiva, la SAT definirá los segmento de contribuyentes y los plazos para su incorporación al régimen FEL, además considerando las funciones y atribuciones que por ley le han sido conferidas a la Administración Tributaria, resolvió incorporar al contribuyente especial al nuevo régimen.

Es importante mencionar que dentro del fundamento legal SAT tomo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el artículo 29, que establece los documentos obligatorios afectos a esta ley que los contribuyentes deben emitir y en el último párrafo describe la factura electrónica y el artículo 30, describe la especificaciones y características de los documentos obligatorios a que se refiere el artículo anterior.

Es decir que se vulneró el principio de legalidad, bajo el entendido que la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 171 inciso C) y 239, consagran el principio de legalidad y establecen que corresponde con exclusividad al Congreso de La Republica decretar impuestos ordinarios y extraordinarios y determinar las bases de recaudación y que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley.

Aunque el contribuyente no se incorporó en el plazo solicitado por la Administración Tributaria, fue hasta el 4 de noviembre que entró en vigencia el artículo 6. Del Decreto 4-2019, Ley para la Reactivación del Café el cual adicionó el artículo 29 "A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Factura electrónica y registros contables electrónicos. Que establece la habilitación como usuarios del régimen de factura electrónica, que será de oficio para el caso de las personas individuales o jurídicas que la Administración Tributaria califique para utilizar el Régimen de Factura Electrónica (FEL) y se notificará al contribuyente de dicha obligación.

Finalmente el 21 de noviembre de 2019 en sesión de Directorio se modificó el Acuerdo de Directorio Número 13-2018, para hacerlo congruente con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, mediante el Acuerdo de Directorio Número 26-2019 quedando en el artículo 3. La modificación del artículo 11 del Acuerdo 13-2018, el cual establece quienes son los contribuyentes calificados de oficio para el régimen FEL, destacando que el plazo para la incorporación obligatoria al régimen FEL, cobrará vigencia tres meses posteriores a su notificación.

Por consiguiente, quiere decir que la entidad fue notificada para incorporarse al nuevo régimen de factura electrónica (FEL), en un momento donde si bien es cierto el Acuerdo

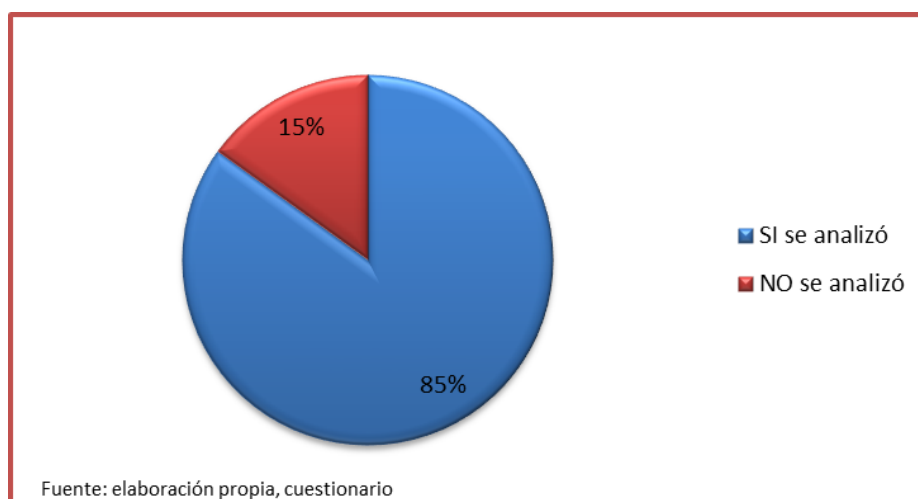
de Directorio 13-2018 había tomado vigencia, no existía congruencia con una ley específica.

4.2.5. Observancia del principio constitucional de Capacidad de Pago

La consulta se enfoca en establecer si se tomó en cuenta la capacidad de pago del contribuyente, para ser incorporado a FEL.

Gráfico 4

Observancia del Principio de Capacidad de Pago



El 85% coincidió en que la Administración Tributaria si analizó al segmento de los contribuyentes especiales a ser incorporados a la factura electrónica (FEL), por la liquidez y el monto de ingresos que refleja en las operaciones mensuales. Y el 15% cree que no se analizó la capacidad de pago del contribuyente puesto que la incorporación trajo consigo gastos que no tenían presupuestados.

Con relación al principio constitucional de Capacidad de Pago, se encuentra consagrado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Bajo esta premisa se entiende que se incorporó al nuevo régimen de factura electrónica, al segmento de contribuyentes especiales en base a la magnitud de las operaciones, de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados y del monto de los activos. Es decir que a mayor capacidad contributiva la incidencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias será mayor.

Considerando lo anteriormente expuesto, cabe resaltar que el segmento de los contribuyentes especiales es el que tributa el mayor porcentaje de recaudación del país.

La empresa está inscrita en la actividad económica 1050.40 Elaboración de Productos Lácteos, del departamento de Guatemala, la cual aportó para el 2019, entre IVA importación, IVA doméstico, Impuesto Sobre la Renta y otros impuestos Q. 3,734,822.20, según el informe de recaudación de ingresos tributarios por departamento y actividad económica, en términos brutos, emitido por SAT.

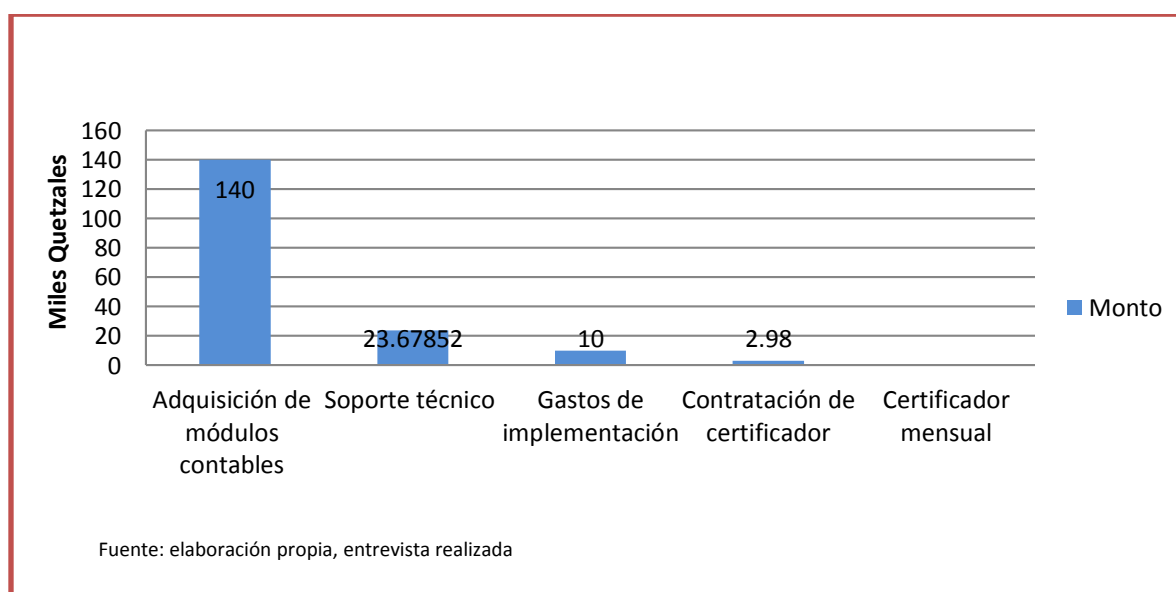
Para determinar el objetivo de valorar el impacto económico que causa, para un contribuyente especial la incorporación al régimen de factura electrónica en línea (FEL) se describe la siguiente información:

4.2.6. Valoración económica de la implementación de la factura electrónica en línea (FEL)

El personal clave indicó en que gastos se incurrieron por la implementación de la factura electrónica en línea (FEL), se describen en el gráfico siguiente.

Gráfico 5

Gastos que se adicionan con la incorporación a FEL



La determinación del impacto económico de la empresa se pudo valorar en términos monetarios por los bienes y servicios que se adquirieron durante y después del proceso de la implementación de la factura electrónica en línea (FEL).

Aparentemente el gasto en que incurrió la empresa no es tan relevante sin embargo, dentro de la evaluación de los egresos no se había presupuestado implementar nuevos procesos de facturación para el año 2019.

El gasto adquirido no solo impactó la economía de la empresa, también se verá reflejado al momento de la distribución de dividendos entre los socios, el cual será menor al esperado y el impuesto sobre la renta del periodo fiscal 2019 disminuyó, dado a que la base imponible fue menor, como se muestra en el cuadro siguiente:

Cuadro 3
Comparativo de la Base Imponible al 31 de diciembre de 2019

Descripción	Base imponible	Tipo impositivo	ISR
Reportada a SAT	731,692.26	25%	182,923.06
Sin incluir costos por implementación	909,000.78	25%	227,250.19
Diferencia en pago de ISR			- 44,327.13

Fuente:Elaboración propia, en base a la investigación

Como se observa, la diferencia en el pago del impuesto fue menor efectivamente, sin embargo, al finalizar el periodo 2020 se espera que el resultado no tenga ningún impacto negativo para la Administración Tributaria.

Por otro lado, en el siguiente cuadro se muestra la tendencia del pago del Impuesto Sobre la Renta para el 2020 comparado con el 2019, el comparativo se realizó con el segundo cierre trimestral.

Cuadro 4

Comparativo del Pago del Impuesto Sobre la Renta al 30 de junio 2019 y 2020

Descripción	Año	
	2019	2020
Renta Bruta Acumulada	11,556,350.20	15,303,115.65
(-) Rentas sujetas a retención definitiva	102,539.54	134,071.06
(-) Costos y gastos acumulados	11,420,666.10	14,330,230.85
(+) Costos y gastos no deducibles	16,317.32	-
Renta imponible	49,461.88	838,813.74
Impuesto Sobre la Renta trimestral	12,365.47	209,703.44

Fuente: elaboración propia en base a la investigación

Se realizó el comparativo con el propósito de dejar en firme que para el 2020 la Superintendencia de Administración Tributaria, al incorporar a la empresa al régimen FEL, tiene la certeza de que los ingresos obtenidos han sido validados y almacenados en la nube, por ende cuenta con datos reales que podrán facilitar el análisis de la razonabilidad en el pago de los impuestos, que en teoría debería ser mayor según la tendencia que se muestra.

También se muestra la tendencia del débito fiscal para el 2020 en el siguiente cuadro:

Cuadro 5

Débito Fiscal Reportado al 30 de junio 2019 y 2020

Descripción	Año		Diferencia
	2019	2020	
Ventas	11,446,253.48	15,164,761.89	- 3,718,508.41
Debito Fiscal	1,373,550.42	1,819,771.43	- 446,221.01

Fuente: Elaboración propia, en base a la investigación

Como se mencionó en el cuadro 4, la Administración Tributaria con la implementación de la nueva herramienta tiene más control sobre la recaudación de los impuestos, en el

cuadro 5 se muestra que para el segundo trimestre el débito fiscal es mayor al reportado en junio del 2019, eso quiere decir que tanto el hecho generador del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Al Valor Agregado están plenamente respaldados por la factura electrónica en línea.

Cabe mencionar que la comparación de las ventas al mes de junio no representa la totalidad de lo facturado en el periodo fiscal 2019, además que en el 2020 se ha dado un leve aumento en las ventas.

En cuanto al impacto operativo es importante señalar que gran parte de las ventas son al por mayor, el producto se traslada en vehículos especiales que mantienen la temperatura adecuada, el tiempo de permanencia en ellos debe ser limitado por tratarse de productos altamente perecederos, es decir que la cadena de frío es clave para la conservación de los mismos, por lo tanto se fija la hora de entrega.

Sin embargo, con la implementación de la factura electrónica en línea (FEL), los primeros días de la emisión del documento atrasó la salida de los vehículos hasta una hora, lo que es perjudicial para la conservación del producto, actualmente se toman todas las medidas de prevención para cumplir con el tiempo de entrega ya que el proceso de facturación es más lento, por la cantidad de producto que se describe y que merece ser validado por el certificador.

CONCLUSIONES

1. La recaudación de los impuestos tiene una importancia significativa, es por ello que cada día la Administración Tributaria busca nuevas estrategias, aprovechando la evolución de la tecnología para implementar herramientas electrónicas que faciliten la cobranza administrativa, las mismas se ponen a disposición de los contribuyentes, en este caso específico la FEL, la cual respalda el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto las empresas que adoptan el nuevo régimen ya sea de forma obligatoria o voluntaria deben estar preparadas tecnológicamente para no tener efectos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como sucedió con la unidad de análisis de la presente investigación.
2. La empresa calificada como contribuyente especial mediana fue incorporada de forma obligatoria al Régimen de Factura Electrónica en línea (FEL), bajo el fundamento legal del Acuerdo de Directorio 13-2018, sin embargo el acuerdo es inferior a la ley y fue hasta el 4 de noviembre que entro en vigencia el Decreto 4-2019 Ley para la Reactivación del Café que adicionó el artículo 29 "A" a la Ley del Impuesto al Valor agregado, que establece la incorporación de oficio de los contribuyentes al nuevo régimen, el plazo y la contabilidad electrónica, es decir que, aunque la incorporación se notificó sin el fundamento legal del 29 "A", es un hecho que ya existen suficientes bases legales para adoptar el nuevo régimen, al mismo tiempo que se contemplan nuevos procesos que en un futuro permitirán conocer totalmente al contribuyente, de tal forma que la fiscalización será mucho más eficiente.
3. El impacto económico por los gastos incurridos en la implementación de la Facturas Electrónica en Línea (FEL) se vio reflejado por la compra de un nuevo sistema contable y el soporte técnico, lo cual no se había previsto dentro del presupuesto de la empresa, dicho gasto provoco que el pago del Impuesto Sobre la Renta se viera disminuido en Q. 44,327.13 al final del periodo 2019,

siendo negativo para el contribuyente debido a que las utilidades fueron menores.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda que se contrate un contador público y auditor especializado en sistemas informáticos, que conozca plenamente la plataforma que utiliza la Administración Tributaria para que brinde asesoría contable, fiscal y de informática, que se adquiera un sistema contable que haya sido probado, sobre todo que se adapte a la naturaleza de la empresa y que cumpla con los requerimientos de SAT, para la emisión de la Factura Electrónica en Línea, a manera de corregir los errores de cálculo y pago de declaraciones, producidos por los reportes que genera el sistema actual, así como la información financiera la cual es vital para la toma de decisiones.
2. Se recomienda que se conozca el marco legal y que se cumplan las disposiciones de la Administración Tributaria específicamente porque ya está regulado que las empresas lleven contabilidad electrónica como parte de los controles y la incorporación a FEL, aunque el contribuyente aún no esté notificado para utilizar la plataforma, en cualquier momento será habilitada, entonces será requerida información importante y razonable que sirva de base para próximas fiscalizaciones. Con la implementación de nuevos procesos de parte de la Administración Tributaria se debe llevar la contabilidad al día, pues en un futuro no podrá negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, como lo indica el art. 93 del Código Tributario numeral 2, que actualmente corresponde a la resistencia a la acción fiscalizadora, por consiguiente tampoco podrá solicitar rehacer sus registros contables al momento de una fiscalización, puesto que la información ya estará bajo el resguardo de SAT.
3. Es recomendable que los contribuyentes que manejan altos volúmenes de información evalúen los gastos que genera la incorporación de nuevas herramientas electrónicas, que se preparen económicamente creando una

provisión que cubra eventos futuros en cuanto a tecnología se refiere, derivado de las innovaciones y requerimientos de la Administración Tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- Acuerdo de Directorio Decreto 07-2007. (2007). Guatemala: Superintendencia de Administración Tributaria.
- Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento del Impuesto al Valor Agregado. (2013). Guatemala: Congreso de la Republica de Guatemala.
- Acuerdo de Directorio 13-2018, Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL). (2018). Guatemala: Superintendencia de Administración Tributaria.
- Acuerdo de Directorio Número 26-2019. (2019). Guatemala: Superintendencia de Administración Tributaria.
- Acuerdo Gubernativo 222-2019, Reformas al Reglamento del Impuesto al Valor Agregado. (2019). Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.
- Barreiro Miranda, I. Y. (2015). Impacto Económico de la Facturación Electrónica en las Empresas PYMES de la Ciudad de Guayaquil. Guayaquil: Universidad Católica Santiago de Guayaquil.
- Bermudez, L. C. (2018). Informe. Bogota, Colombia: Universidad del Rosario.
- Blacutt Mendoza, M. (2013). EL DESARROLLO LOCAL COMPLEMENTARIO. Bolivia: Fundación Universitaria Andaluza Inca Garcilaso.
- Constitución Política de la República de Guatemala. (1985). Guatemala: Asamblea Nacional Constituyente.
- Decreto No. 6-91, Código Tributario. (1991). Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.
- Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado. (1992). Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.
- Decreto Número 47-2008, Ley para Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas. (2008). Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Decreto 4-2019 Ley Para la Reactivación del Café. (24 de Abril de 2019). Guatemala: Congreso de la Republica de Guatemala.

De León Estavillo, V. (2016). Impacto de la Implementación de la Factura Electrónica en las MIPYMES del Sector Comercio y Servicio en México. Puebla, Mexico: Universidad Popular Autónoma del Estado de Puebla.

Doilet, C. A. (2016). Análisis del Sistema de Facturación Electrónica y su Aplicación en las Empresas Cartoneras en Guayaquil. Guayaquil, Ecuador: Universidad de Guayaquil.

Gaceta No. 88, 775-2007 (Corte de Constitucionalidad 24 de abril de 2008).

Gutierrez Meléndez, M. (2017). La Facturación Electrónica y su incidencia en la Reducción de la Evasión del Impuesto General a las Ventas en las Empresas Comerciales de Lima. Lima, Perú: Universidad Ricardo Palma.

Hernández Sampieri, R. (2016). Metodología de la Investigación. México: Mc Graw Hill.

Ley Organica de SAT, Decreto Número 1-98. (1998). Guatemala: Superintendencia de Administración Tributaria.

Meléndez Gutierrez, M. (2017). La Facturación Electrónica y su incidencia en la Reducción de la Evasión del Impuesto General a las Ventas en las Empresas Comerciales de Lima. Lima, Perú: Universidad Ricardo Palma.

Morales Ruíz, H. E. (2015). Apoyo al Productor de la Leche. Guatemala: Universidad del Itsmo.

OCDE. (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015.

Ramos, D. E. (2009). El Derecho Tributario y los Principios de Legalidad e Igualdad en Guatemala. 62. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.

Universidad de San Carlos de Guatemala. (14 de agosto de 2018). Instructivo para elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al Grado Académico de Maestro en Artes. Guatemala, Guatemala: Universitaria.

Valladares Buezo, M. (2012). Vínculos Comerciales del SEctor Lácteo en las Relaciones Bilaterales entre Guatemala y México. Guatemala: Universidad Rafael Landívar.

E-grafía

Decopaste. (15 de enero de 2018). Historia de la Factura Electrónica en Guatemala. Recuperado el 2 de septiembre de 2020, de Seres Grupo: <http://blog.groupseres.com/historia-de-la-factura-electr%C3%B3nica-en-guatemala>

Enciclopedia, W. I. (12 de Mayo de 2020). Wikipedia. Recuperado el 15 de Mayo de 2020, de <https://es.wikipedia.org/wiki/Industrial%C3%A1ctea>

Expertos Tributarios, S.A. (12 de mayo de 2020). Expertos Tributarios. Obtenido de <https://www.expertostributarios.com/principio-de-legalidad-y-seguridad-juridica/>

Grajeda, C. (28 de febrero de 2020). Guate.com. Recuperado el 25 de Mayo de 2020, de <https://aprende.guatemala.com/tramites/factura-electronica-guatemala/>

Villeda, R. (2011). Conferencias Técnicas. Recuperado el 15 de Mayo de 2020, de https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2011/Espanol/portugal_tema_1_2-villeda_guatemala.pdf

ANEXOS

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Gestión Tributaria



El presente cuestionario está desarrollado para realizar el proyecto de Trabajo Profesional de Graduación de la Maestría en Gestión Tributaria.

La información será administrada con confidencialidad y será exclusivamente para uso académico. No será revelada ni utilizada para otros fines.

1. Según las disposiciones administrativas de SAT, ¿cree que el plazo que establece la notificación para incorporarse a la Factura Electrónica en Línea (FEL) es el adecuado, Si – No y Porque?

2. ¿Solicitó prórroga de plazo a la Administración Tributaria para implementar la Factura Electrónica en Línea (FEL), SI - NO, Cuantas veces y por qué?

3. ¿Describa cuáles son las dificultades más relevantes que el departamento contable ha encontrado para incorporarse a la Factura Electrónica en Línea (FEL) y los efectos por la implementación?

4. ¿Considera que la incorporación a la Factura Electrónica en Línea (FEL) optimiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias y por qué?

5. ¿De acuerdo al principio de legalidad (Art. 171 inciso C) y de la CPRG) donde se establece que corresponde al Congreso de la Republica con exclusividad decretar impuesto ordinarios y extraordinarios, así como determinar las bases de recaudación. ¿cómo considera la actuación de la Superintendencia de Administración Tributaria, al notificar a los contribuyentes especiales como primer segmento para incorporarse al régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL)?

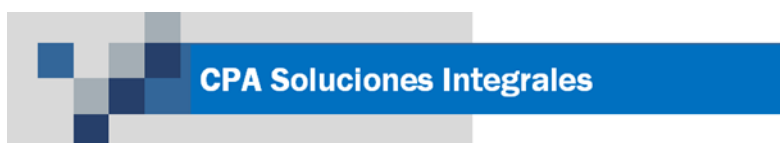
6. ¿Económicamente, le represento algún tipo de gasto la adhesión a la Factura Electrónica en Línea (FEL), derivado de la contratación de un certificador y el mejoramiento en la capacidad y velocidad de las comunicaciones electrónicas?

7. Indique un rango del desembolso que en general le represento incorporarse al nuevo régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL).

8. ¿Recurrió la empresa algún tipo de capacitación para el personal contable, para facilitar la emisión de Factura Electrónica?

9. ¿La empresa estaba preparada con un sistema contable óptimo para incorporarse a la Factura Electrónica en Línea (FEL), o se vio en la necesidad de adquirir un nuevo sistema?

PROPUESTA



Guatemala, 31 de octubre de 2020

Señor

Contribuyente Especial

Dedicado a la Producción de Lácteos, S.A.

Presente.

Estimado señor:

Saludándole cordialmente, en nuestro carácter de Contadores Públicos y Auditores, expertos en el área tributaria, nos permitimos someter a su consideración la propuesta de servicios profesionales con el fin de efectuar un diagnóstico fiscal de las declaraciones presentadas y pagadas ante la Administración Tributaria de los períodos 2019 y 2020, derivado de los efectos causados por la implementación de la Factura Electrónica en Línea (FEL).

Nuestra firma cuenta con profesionales especializados en el área tributaria así como tecnológica y en la implementación de nuevos procesos atendiendo a la demanda del uso de nuevas herramientas electrónicas, recientemente incorporadas por la Administración Tributaria, nuestro personal brindará apoyo a los miembros de su prestigiosa empresa en la implementación de los procesos necesarios, asesorías y seguimiento para contribuir de manera significativa y eficiente en la toma de decisiones fiscales.

**Alcance del trabajo:**

Para iniciar con el proceso, efectuaremos el análisis de las declaraciones presentadas del 1 de enero al 31 de diciembre 2019 y del 1 de enero al 31 de octubre de 2020; con el propósito de determinar e identificar errores en el cálculo de impuestos y factores de riesgo que puedan provocar una fiscalización y posibles ajustes, una asesoría en implementación de factura electrónica en línea (FEL) y el análisis de funcionalidad del sistema contable que actualmente utilizan.

Enfoque del trabajo:

El trabajo se desarrollará partiendo de la revisión y análisis del área contable, sistema contable y área fiscal, para las cuales necesitaremos información y documentos que se detallan a continuación:

1. Para el área contable:

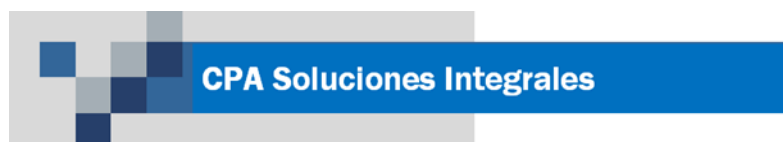
- a) Estados Financieros de los períodos 2019 y 2020 (Estado de Resultados, Estado de Flujo de Efectivo, Estado Patrimonial).
- b) Libros de compras y servicios recibidos (Asistelibros).
- c) Libro de ventas y servicios prestados (información de la plataforma FEL de SAT).

2. Para el área fiscal:

Documentos e información sobre las formas de cálculo.

Declaraciones presentadas y pagadas de los siguientes impuestos en los años 2019 y 2020 (conforme apliquen):

- a) Impuesto al Valor Agregado
- b) Declaraciones Juradas de Iva Retenido
- c) Declaraciones Juradas de ISR Retenido



- d) Declaración Única Centroamericana (DUCA)
- e) Impuesto Sobre la Renta Trimestral
- f) Impuesto Sobre la Renta anual (2019)
- g) Impuesto de Solidaridad

Toda esta información con el propósito de ser analizados y conocer la reciprocidad que estas tienen con las obligaciones fiscales.

2. Sistema Contable (software):

Acceso al sistema para verificar que la información que se alimenta diariamente, está siendo procesada de la forma más eficiente, de manera que los reportes que se generan presentan información confiable y oportuna, sobre todo en el módulo de costos.

Productos a entregar:

Al analizar los documentos y finalizar el proceso de estudio, nuestros profesionales harán entrega de un informe final el cual estará integrado por:

Cálculo correcto de IVA, ISR e ISO (Cadenas de IVA, borradores de declaraciones en caso sea necesario rectificar)

Corrección de informes e integraciones presentados ante el auditor asignado por la Administración Tributaria.

Un análisis integral acerca de la funcionalidad del sistema contable, y la propuesta de cambios necesarios para cubrir todas las necesidades actuales y futuras de la empresa, con relación a requerimientos de la Administración Tributaria.

Conclusiones y recomendaciones

**Tiempo de entrega:**

La entrega del producto final descrito en el apartado anterior, será de 30 días a partir de la confirmación de la presente carta, con la salvedad de que el tiempo puede variar en el caso de que la información no sea entregada en el tiempo requerido.

Honorarios profesionales:

De aceptarse nuestra propuesta, basados en la definición de actividades a realizar y en el alcance del trabajo, hemos considerado el valor de nuestros servicios profesionales en Q. _____ más el 12% de IVA, los cuales deberán ser cancelados el 50% al inicio de la revisión y el otro 50% en la entrega del producto final del informe.

En espera de su respuesta, nos suscribimos de ustedes con las muestras de consideración y quedamos a su disposición para cualquier aclaración o ampliación.

Atentamente,

CPA Soluciones Integrales

Licda. Blanca Ofelia Morales Hernández

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Plazo Adecuado Para la Incorporation a FEL.....	36
Gráfico 2 Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias y Formales	41
Gráfico 3 Legalidad de la Incorporación Obligatoria a FEL.....	43
Gráfico 4 Observancia del Principio de Capacidad de Pago.....	45
Gráfico 5 Gastos que se adicionan con la incorporación a FEL.....	46

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1 Efectos de la implementación dela Factura Electrónica en Línea (FEL) en el 2019.....	38
Cuadro 2 Efectos de la Implementación de la Factura Electrónica en Línea (FEL) en el 2020.....	40
Cuadro 3 Comparativo de la Base Imponible al 31 de diciembre de 2019.....	47
Cuadro 4 Comparativo del Pago del Impuesto Sobre la Renta al 30 de junio 2019 y 2020.....	48
Cuadro 5 Débito Fiscal Reportado al 30 de junio 2019 y 2020.....	48