

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



**“MECANISMOS PARA ATENDER AUDITORÍAS TRIBUTARIAS ORIENTADO A  
CONTRIBUYENTES INDIVIDUALES INSCRITOS EN EL RÉGIMEN SOBRE  
UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
EN GUATEMALA”**



**LICDA. IRMA YOLANDA LÓPEZ ESTACUY**

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

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



**“MECANISMOS PARA ATENDER AUDITORÍAS TRIBUTARIAS ORIENTADO A  
CONTRIBUYENTES INDIVIDUALES INSCRITOS EN EL RÉGIMEN SOBRE  
UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
EN GUATEMALA”**

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 SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018

**Docente del curso:**

**LIC. MSc. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA**

**Autor:**

**LICDA. IRMA YOLANDA LÓPEZ ESTACUY**

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**  
**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 Giovanni Mejía Victorio  
Vocal III: Vacante  
Vocal IV: B.R. C.C.LI. Silvia María Oviedo Zacarías  
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 Rubén Ramírez Molina  
Evaluador: MSc. Mario Enrique Pérez Granell  
Evaluador: MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo

ACTA/EP No. **1283****ACTA No. GT-B-11-2020**

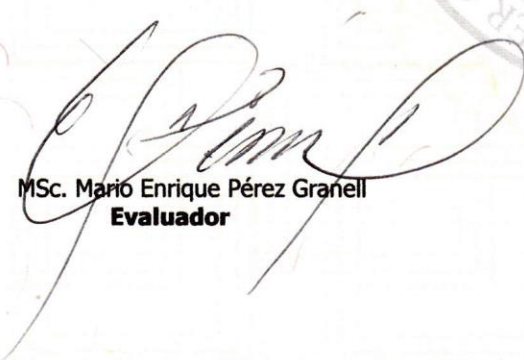
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación 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 27 de septiembre de 2020, a las 12:20 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN** de la **Licenciada Irma Yolanda López Estacuy, carné No. 200612826**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestra 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 **"MECANISMOS PARA ATENDER AUDITORÍAS TRIBUTARIAS ORIENTADO A CONTRIBUYENTES INDIVIDUALES INSCRITOS EN EL RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **aprobado** con una nota promedio de **ochenta y tres (83)** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: que el sustentante incorpore la recomendación de la Terna Evaluadora dentro de los **cinco (5) días hábiles** contados a partir del día siguiente de la presenta fecha.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veintisiete días del mes de septiembre del año dos mil veinte.



MSc. José Rubén Ramírez Molina  
**Coordinador**



MSc. Mario Enrique Pérez Granell  
**Evaluador**



MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo  
**Evaluador**



Licda. Irma Yolanda López Estacuy  
**Postulante**

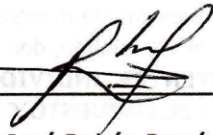


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

**ADENDUM**

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante: **Licenciada Irma Yolanda López Estacuy, carné No. 200612826**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 05 de octubre de 2020.

(f)   
Msc. José Rubén Ramírez Molina  
Coordinador

## **Agradecimientos**

- A Dios: Por su inagotable amor y misericordia, por iluminar mi vida y ser mi fortaleza en todo momento. A Dios toda la honra y gloria para siempre.
- A mi Madre: Virginia Estacuy Sequén gracias por su amor, cuidados, apoyo incondicional y por tantos desvelos juntas. Por ser mi mayor ejemplo y enseñarme el valor del esfuerzo y la perseverancia. Lo más valioso de la vida, me lo has enseñado tú. Te Amo mami.
- A mi Hermana: Elizabeth Estacuy, gracias por su apoyo incondicional, por existir en mi vida.
- A mis sobrinos: Lisbeth, Estuardo y Ricardo por tantos momentos compartidos, por su apoyo incondicional y por la bendición de permitirme compartir cada momento con mis sobrinos-nietos Ángel Isaac y Joshua André.
- A mi familia Castillo y Melgar por ser la familia que Dios eligió para mí, demostrándome una vez más, cuan inagotable es su amor por mí. En esta oportunidad especialmente al Dr. Paúl Melgar por ser un gran ejemplo de vida y darme un hogar, una familia. Un beso al cielo. Gracias familia por todo el amor que me dan. ¡Los amo!
- A mis amigos Gracias por su sincera amistad y los valiosos momentos que he vivido a su lado.
- A la USAC Especialmente a la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, por acogerme en sus aulas y formarme como una profesional al servicio de mi país.

## Contenido

Resumen	i
Introducción	iv
1 Antecedentes	1
1.1. Administración Tributaria de Guatemala	1
1.2. Importancia de cumplir con las obligaciones tributarias	3
1.3. Alcance de la Administración Tributaria para realizar auditorías tributarias	4
1.4. El contribuyente y la atención de auditorías tributarias	5
2 Marco teórico	9
2.1. Fuentes del derecho interno tributario guatemalteco	10
2.2. Relación jurídica tributaria	11
2.3. Clasificación de los tributos que integran el sistema tributario guatemalteco	12
2.4. Régimen de utilidades de actividades lucrativas	13
2.5. Contribuyente	14
2.6. Superintendencia de Administración Tributaria como ente fiscalizador	15
2.7. Obligaciones tributarias	16
2.7.1. Determinación de la obligación tributaria	16
2.7.2. Formas de extinción de la obligación tributaria	17
2.8. Clasificación de la obligación tributaria	18
2.9. Obligaciones formales establecidas en el Código Tributario	20
2.10. Infracciones a las obligaciones tributarias formales de los contribuyentes	23
2.10.1. Competencia	24
2.10.2. Clasificación de infracciones tributarias	24
2.11. Sanciones tributarias	25
2.11.1. Clasificación de las sanciones tributarias	25
2.12. Auditorías tributarias efectuadas por SAT	26
2.12.1. Definiciones generales	26
2.12.2. Objetivos de la auditoría	26
2.12.3. Planeación de la auditoría	27
2.12.4. Etapas de la auditoría	28

2.12.5.	Ejecución de la auditoría	28
2.13.	La Administración Tributaria y los factores que condicionan su cumplimiento	29
2.14.	Procedimientos y técnicas legales en la atención de requerimientos de información	33
2.15.	Principales procedimientos analíticos y de detalle en auditorías De presencia fiscal	34
2.15.1.	Procedimientos analíticos	34
2.15.2.	Procedimientos a detalle	35
2.16.	Documentos utilizados en las auditorías tributarias por parte de SAT	37
2.17.	Caso práctico	42
2.17.1.	Otros mecanismos para atender auditorías tributarias	42
3	Metodología	46
3.1.	Definición y especificación del problema	46
3.2.	Delimitación del problema	46
3.2.1.	Unidad de análisis	47
3.2.2.	Periodo histórico	47
3.2.3.	Ámbito geográfico	47
3.3.	Objetivo general	47
3.4.	Objetivos específicos	47
3.5.	Instrumentos de medición	48
3.6.	Métodos y técnicas utilizadas	48
3.6.1.	Método científico	48
3.6.2.	Técnicas	49
3.7.	Instrumentos de investigación documental y de campo	51
3.8.	Resumen del procedimiento usado en el Trabajo Profesional de Graduación	51
4	Discusión de resultados	53
4.1.	Descripción de la boleta y la muestra	53
4.2.	Presentación de resultados y análisis	53
4.3.	Mecanismos para atender adecuadamente las auditorías tributarias (Casos prácticos)	63
4.3.1.	Introducción caso I	64



4.3.2.	Actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria	64
4.3.3	Antecedentes de la empresa y del caso I	65
4.3.4.	Diagrama del procedimiento efectuado para la verificación de emisión De facturas	67 67
4.3.5.	Descripción de los mecanismos a utilizar en donde la Administración Tributaria verifica la emisión de facturas por cada venta realizada	69 69
4.3.6.	Introducción caso II	76
4.3.7.	Actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria	76
4.3.8.	Antecedentes de la empresa y del caso II	77
4.3.9.	Diagrama del procedimiento efectuado en la auditoría tributaria para la Verificación de tener al día los libros y registros contables	79 79
4.3.10.	Descripción de los mecanismos a utilizar en una auditoría tributaria Con el fin de que la Administración Tributaria realice la verificación de Tener al día los libros y registros contables	80 80 80
4.3.11.	Introducción caso III	91
4.3.12.	Actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria	91
4.3.13.	Antecedentes de la empresa y del caso III	92
4.3.14.	Diagrama del procedimiento efectuado en la auditoría tributaria Cuando se establece resistencia a la acción fiscalizadora	95 95
4.3.15.	Descripción del mecanismo a utilizar en la sanción de resistencia a la Acción fiscalizadora	97 97
	Conclusiones	102
	Recomendaciones	104
	Bibliografía	106
	Anexos	109

## Resumen

Este documento surge de la necesidad de dar a conocer que la Superintendencia de Administración Tributaria ha incrementado considerablemente las auditorías tributarias a los contribuyentes en el territorio guatemalteco, mediante las diferentes herramientas tecnológicas que actualmente ha implementado, lo que permite que la Administración Tributaria tenga acceso de manera inmediata a la información de los contribuyentes, en relación con el cumplimiento correcto de sus obligaciones tributarias. La mayor parte de contribuyentes individuales desconoce lo referente a la legislación tributaria, tienen deficiencias dentro de su contabilidad, los cuales se traducen en problemas tales como: cálculo incorrecto de los impuestos e incumplimiento de las obligaciones tributarias. Algunos contribuyentes realizan erogaciones de efectivo innecesarias correspondientes a multas, intereses o recargos.

De tal manera que el desconocimiento de las normas tributarias de índole formal o sustancial provoca que al momento de que la Superintendencia de Administración Tributaria requiera información en un proceso de auditoría tributaria, los contribuyentes individuales no cuenten con la información, documentación adecuada y necesaria para su correcta atención y el resultado sea que el contribuyente es sancionado.

La investigación se apoyó en el método científico descriptivo y deductivo, el cual para su análisis se conduce de lo general a lo específico. Se utilizaron fuentes secundarias de investigación, las cuales consisten en recopilaciones bibliográficas, utilizando para tal efecto, textos, revistas, conferencias, entrevistas de expertos tributarios, divulgaciones especializadas, internet y otras consideradas como fuente confiable. Adicionalmente se utilizaron fuentes primarias, las cuales mediante entrevistas y boleta de cuestionario pretenden conocer la opinión del contribuyente sobre el conocimiento que poseen en el momento en que la Administración Tributaria les realice una auditoría tributaria, al verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y si consideran se encuentran preparados para atender adecuadamente dichas auditorías tributarias.

Según los resultados obtenidos ante esta situación de desconocimiento de la normativa tributaria, se traslada de una manera comprensible y concisa, las obligaciones a las que

está sujeto y el tipo de documentación necesaria a presentar en caso fuera auditado por la SAT. A través del estudio de tres casos prácticos se desarrolla los mecanismos preventivos y mecanismos a utilizar en caso se detecte la infracción tributaria si es sujeto a una auditoria tributaria por parte del ente fiscalizador.

El caso I, trata sobre el procedimiento efectuado en el operativo de presencia fiscal para la verificación de la emisión de facturas por cada venta realizada, se desarrolla el procedimiento efectuado desde que es detectada la infracción hasta la imposición de la sanción por cierre temporal de empresas, y el uso del mecanismo de solicitar el reemplazo de la sanción que establece el Código Tributario.

En el caso II, comprende el procedimiento de revisión de libros y registros contables los cuales no se encuentran operados al día. Se incluyen todos los documentos importantes que se dan a conocer a los contribuyentes en esta clase de revisiones, se da a conocer el mecanismo de utilizar la rebaja del 75% de la multa impuesta.

En el caso III, trata del procedimiento realizado cuando un contribuyente comete resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, por no presentar la documentación solicitada en un requerimiento de información, dentro del plazo de tres (3) días hábiles siguientes de notificado y las sanciones aplicables como consecuencia de tal acción.

Con base a las preguntas planteadas se revelo que un segmento de la población desconoce cuáles son las obligaciones que conlleva estar inscrito en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, tal como la emisión de la factura por cada venta realizada, esta es una obligación tributaria que debe cumplirse sin excepción alguna, independientemente de si la persona la requiere o no, el contribuyente individual debe emitirla y entregarla, de tal forma que la persona que se encuentre en el punto de venta emitiendo facturas, debe ser capacitada oportunamente para no incurrir en una sanción como lo es el cierre temporal, afectando no solo sus actividades económicas si no el prestigio de la empresa.

Así mismo contar con la documentación de soporte de todas las transacciones que el negocio realice, mediante el registro en los libros contables correspondientes, los cuales son la base para la determinación y presentación de los impuestos a los que se encuentra afecto. Para ello debe contratarse personal eficiente que cumpla con el plazo establecido en la normativa tributaria para mantener actualizado los libros contables, y de esta manera al momento de una verificación se puedan proporcionar sin ningún inconveniente.

Atendiendo que el plazo establecido para la entrega de la documentación es de tres días hábiles los cuales se consideran improrrogables y la falta de atención a tal requerimiento se podrá considerar un delito tributario para el contribuyente el cual será sancionado conforme lo establece el Código Penal, por tal razón es importante instruir a todo el personal que tenga relación con el negocio o empresa acerca de las funciones que la Superintendencia de Administración Tributaria realiza como ente fiscalizador, conocer los deberes formales como contribuyentes, las infracciones y sanción contenidos en el Código Tributario, con el objeto de conducir a los contribuyentes a formar en ellos conciencia de prevención y orientar a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones formales

## Introducción

El Estado de Guatemala requiere recursos económicos para cumplir con los fines estipulados en la Constitución Política de la República de Guatemala, y para poder cumplir con sus fines establecidos ejerce su poder tributario, según lo que indica el artículo 239 de la Carta Magna lo realiza a través de la creación de leyes tributarias aprobadas por el Organismo Legislativo de la República de Guatemala.

Las normas tributarias ejercen un carácter coercitivo, ya que el sujeto pasivo debe cumplirlas obligatoriamente, de no hacerlo incurrirá en el pago de accesorios tributarios que la legislación vigente establece. En Guatemala el ente encargado determinar, liquidar, recaudar los impuestos y vigilar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Una de las formas que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- ha utilizado para cumplir con sus objetivos es impulsar normas que ayuden a incrementar la recaudación fiscal y reduzcan el flagelo de evasión fiscal, prueba de ello es la aprobación del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y el Decreto 37-2016 Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, que dentro de su contenido establece nuevos procedimientos que obligan al contribuyente a cumplir con la normativa tributaria.

Ante tales acciones el contribuyente individual inscrito en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala se ve obligado a estar preparado para atender cualquier requerimiento que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- realice, por tal razón se hace necesario implementar mecanismos adecuados que orienten al contribuyente individual a atender correctamente las auditorías tributarias que SAT realice.

El presente informe de Trabajo Profesional de Graduación contiene los siguientes capítulos:

El primer capítulo hace referencia a los antecedentes relacionados de investigaciones realizadas que mencionan que, de no respaldar adecuadamente las operaciones tributarias, estas generan pérdidas económicas al contribuyente individual, es por ello que indican que cada requerimiento de información realizada debe atenderse conforme el caso particular de cada uno, tomando en consideración que se debe cumplir con proporcionar la documentación legalmente ya prevista en la norma tributaria.

En el segundo capítulo, se desarrollan temas conceptuales, las fuentes del derecho interno tributario guatemalteco, la relación jurídica tributaria, las obligaciones tributarias del contribuyente, la clasificación de las obligaciones tributarias, infracciones y sanciones tributarias, el procedimiento de las auditorías tributarias realizadas por SAT. La finalidad de este capítulo es mostrar la base de la teoría conceptual utilizados para fundamentar el Trabajo Profesional de Graduación en donde se evidencia la base fundamental para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y así atender correctamente una auditoría tributaria.

En el capítulo tres se describe la metodología, el cual está integrado por definición y delimitación del problema, objetivo general y específicos, diseño utilizado, unidad de análisis, periodo histórico, ámbito geográfico de la investigación, universo y tamaño de muestra, la metodología a emplear para la recolección, análisis y estudio de la información, la metodología sintetizada mediante el método científico de la investigación, también se utiliza método deductivo, sustentado en fuentes primarias y secundarias.

El cuarto capítulo, abarca los resultados obtenidos a través de la investigación del Informe de Trabajo Profesional, se utilizó la boleta de entrevista con el propósito de conocer la opinión de diferentes contribuyentes individuales, relacionados con verificar el conocimiento adquirido de sus obligaciones tributarias. Este instrumento evalúa la opinión sobre qué tan preparado se encuentra el contribuyente al momento en que SAT le requiera información en un proceso de auditoría tributaria y si este tiene el conocimiento sobre lo que debe realizar en dicho proceso o bien como prevenir caer sanciones tributarias.

Derivado de lo anterior se profundiza mediante el estudio de tres casos, en el caso primero se desarrolla el procedimiento efectuado en una auditoria de presencia fiscal para la verificación de la emisión de facturas por cada venta realizada, donde se detecta por parte de la Administración Tributaria la no emisión de la factura correspondiente por una venta realizada; se desarrolla el procedimiento efectuado desde que es detectada la infracción hasta la imposición de la sanción por cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios y el mecanismo para atender dicha auditoría.

Asimismo, en el caso número dos, se desarrolla una auditoria de revisión de libros y registros contables y se comprueba por parte de la Administración Tributaria que los mismos no se encuentran operados al día. Se da a conocer los documentos que se utilizan en esta clase de revisiones, y se hace uso del mecanismo de utilizar la rebaja del 75% de la multa impuesta.

El caso número tres, trata del procedimiento realizado cuando un contribuyente comete resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, por no presentar la documentación solicitada en un requerimiento de información, dentro del plazo de tres (3) días hábiles siguientes de notificado y las sanciones aplicables como consecuencia de tal acción y la importancia de evitar que se considere un delito tributario.

Finalmente, se exponen las conclusiones y recomendaciones que durante el estudio se prepararon y consolidaron, asimismo se presenta la sección la bibliografía consultada y los anexos más relevantes.

## **1. Antecedentes**

### **1.1. Administración Tributaria de Guatemala**

En sus inicios fue conocida como la Dirección General de Hacienda, que posteriormente pasó a denominarse Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El 7 de octubre de 1825 se crea la primera de estas instituciones, es decir, la Dirección General de Hacienda, la cual funcionaba como una dependencia del Despacho de Guerra y Hacienda. Posteriormente, en el año de 1971, se modificó la denominación de Ministerio de Hacienda y Crédito Público a Ministerio de Finanzas Públicas y se estableció que la Dirección General de Rentas Internas sería la encargada de la recaudación de los tributos. Esta última entidad, la Dirección General de Rentas se creó según el decreto 106-71 del Congreso de la República de Guatemala. Es decir que el órgano encargado de recaudar tributos no era un órgano autónomo y especializado sino más bien era una de las funciones de un ministerio.

A principios del año 1997 el Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas inició acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. En estas acciones se incluyó la creación de la SAT con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto 1-98, el cual entró en vigor a partir del 21 de febrero de 1998.

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) por su abreviatura, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. Es el ente encargado de la recaudación de los impuestos y por medio de las auditorías tributarias realiza el análisis relativo a la determinación de la obligación tributaria y la verificación del respectivo pago y cumplimiento de la obligación tributaria. De tal manera que los contribuyentes deben proporcionar la documentación e



información que establecen las normativas a dicha entidad con el fin de dar cumplimiento a las mismas, siempre y cuando sea basado en los preceptos legales y constitucionales.

El Dr. Hermida (2011), en su monografía El Dictamen Jurídico en el Marco del Debido Proceso Administrativo, menciona que debe de existir un ente encargado de sancionar el incumplimiento de dichas normas tributarias por lo que indica que “toda actividad de la Administración debe encontrarse subordinada al ordenamiento jurídico. En función de ello, debe respetar los postulados de jerarquía normativa, igualdad, razonabilidad, legalidad y control judicial”. Es por ello por lo que la Administración Tributaria es el ente encargado de velar que los procedimientos se acaten por parte del contribuyente, conforme lo establecido en la normativa legal.

La autora Barrios (2013) en su tesis doctoral La Política Tributaria y la Deuda Pública un Modelo Matemático para Guatemala, concluye que una “Administración Tributaria eficiente requiere de una amplia cobertura de la información del contribuyente mediante información de terceros, un uso apropiado de los sistemas de retención y un uso amplio y moderno de informática, con el propósito de recolectar y procesar los formularios de información del contribuyente, con el fin de facilitar el control, la evaluación de riesgo y prácticas de auditoría, y para suministrar información gerencial, contribuyendo con ello a la simplificación y facilitación de los procesos”.

Es por ello que uno de los principales intereses de la Superintendencia de Administración Tributaria es que las leyes tributarias sean aplicadas apropiadamente y oportunamente. Esto también es de importancia para los contribuyentes para lograr con ello su cumplimiento. Tanto en los procedimientos para el pago de impuestos y que los procedimientos sean fáciles de entender, factibles, aplicables y en términos de costos sean de interés no solo para la Administración Tributaria, sino también para los contribuyentes.

## **1.2. Importancia de cumplir con las obligaciones tributarias**

La implementación y ejecución de un sistema de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, tiene como objetivo garantizar un incremento sostenido en la recaudación de ingresos al Estado, generado por un oportuno y adecuado cumplimiento del pago de las obligaciones tributarias, basados en el marco legal vigente y que el contribuyente es motivado por una generación efectiva y permanente de percepción de riesgo de ser detectado en caso de no cumplir con sus obligaciones tributarias.

El autor Licenciado Robles (2006) es su tesis de postgrado El Rol del Consultor Tributario en Despachos Profesionales de Auditoria en la Ciudad de Quetzaltenango abarca la importancia que el contribuyente debe tener en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y menciona que en la muestra que se consideró en el estudio en mención, los contribuyentes solicitan los servicios de asesoría al momento que la entidad fiscalizadora le ha efectuado ajustes por infracciones tributarias, y que estos no lo hacen en la mayoría de casos en el sentido de prevención de errores y contingencias . A raíz de esto, el Licenciado Robles indica “es aconsejable que los empresarios realicen revisiones constantes a sus controles, procedimientos, cálculos y presentación de impuestos, para evitar contingencias de cualquier tipo y así lograr maximizar su rentabilidad y minimizar sus costos.”

Según la autora Gabriela Ríos Granados en un artículo emitido en la revista publicada por la Universidad Nacional y Autónoma de México titulado Las infracciones tributarias en el Sistema Tributario Mexicano, considera que el ilícito tributario es la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley; este comportamiento podrá ser retribuido con sanciones administrativas, penales o civiles, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario. Debido a ello, menciona que es importante el conocimiento de lo que la ley establece para no incurrir en sanciones que afecten la economía de la persona.

El Licenciado Saúl Augusto Donado Rodríguez, en su tesis doctoral Soluciones Administrativas en el Procedimiento Tributario publicada en el año 2014, indica que en el caso de incumplirse por parte del contribuyente o responsable con el deber de colaboración y la obligación de proporcionar la información pertinente que previamente fuere formal y legalmente requerida por la Administración Tributaria y que ya no se encuentre en los archivos del contribuyente, se puede iniciar el procedimiento administrativo para sancionarlo administrativamente bajo la figura de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, con una sanción consistente en multa equivalente al 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto por fiscalizar, según lo establecido en la norma tributaria, así como ciertas normas que están establecidas y que el contribuyente debe tener a disposición inmediata documentos como facturas, entre otros como lo señala el artículo número noventa y tres del Código Tributario.

En el artículo escrito (2018) por el autor Chile Monroy nombrado Auditorías Fiscales de la SAT, hace mención a un importante aspecto e indica que la mayoría de los contribuyentes no le ha dedicado la debida atención a respaldar adecuadamente sus operaciones, tener el respaldo adecuado de las operaciones conforme a la ley, es sinónimo también de evitar pérdidas económicas que causan las multas, intereses y otros recargos. Y que es de suma relevancia dar la debida atención al tema fiscal, es necesario y fundamental para una sana administración de la empresa.

### **1.3. Alcance de la Administración Tributaria para realizar auditorías tributarias**

El autor Chile Monroy realizó un escrito el día 06 de agosto de 2010, el cual se titula Delito a la resistencia a la fiscalización, donde da a conocer aspectos principales de una fiscalización por parte de la Administración Tributaria, indica que la auditoría tributaria puede ser clasificada en: auditoría de campo o de gabinete. Da a conocer que es de campo cuando los auditores fiscales hacen presencia en las oficinas de la empresa y de gabinete cuando se realiza desde las oficinas de SAT. En la parte final del requerimiento de información se consigna que su incumplimiento constituirá resistencia a la acción

fiscalizadora de la administración tributaria. Como indica el autor se debe estar alerta para evitarse complicaciones a los requerimientos notificados a efecto de no incurrir en multas o delito fiscal.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI- (2015) en el documento Diagnóstico y propuesta alternativa de hoja de ruta para el rescate y reconstrucción de la SAT señala que la percepción de riesgo de ser auditado por la Administración Tributaria depende de la clasificación de los contribuyentes por el tamaño de sus operaciones: grandes, medianos y el resto, incluyendo el régimen tributario en el cual se encuentre inscrito y la actividad económica que realice, recomienda en base a la práctica internacional una política institucional que fije el nivel de riesgo apropiado, generalmente basada en el uso de herramientas tecnológicas que estimen la probabilidad de incumplimiento del contribuyente, y auditar en el caso que esa probabilidad exceda un valor crítico o de referencia.

De tal manera que la Superintendencia de Administración Tributaria en su Plan Estratégico Institucional 2018-2023 indica la base legal y la facultad que esta tiene, para realizar auditorías tributarias en el territorio guatemalteco. Por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria está orientada al cumplimiento de sus planes, y por lo tanto es necesario que el contribuyente pueda atender los requerimientos que dicha entidad realice de una forma oportuna y adecuada, dentro del marco legal respectivo.

#### **1.4. El contribuyente y la atención de auditorías tributarias**

Chile Monroy (2019) en su Página Oficial publicada en Guatemala indica que, no atender adecuadamente una auditoría fiscal por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), puede ocasionar al contribuyente ser sujeto a sanciones de índole tributarias y penales.

Así mismo menciona que las auditorías fiscales que efectúa la Administración Tributaria inician con un requerimiento de información, el cual debe ser notificado personalmente por parte un notificador facultado y plenamente identificado. Para mayor comprensión se

entiende que una notificación es personal cuando el notificador de la SAT se acerca al domicilio fiscal de la empresa y entrega el requerimiento en forma impresa al contribuyente, este solicitará la firma de la persona que reciba la notificación. Cabe mencionar que, aunque no haya una persona que firme, la ley señala que la notificación surte efectos legales. Así mismo como se mencionó anteriormente la auditoría puede ser de campo o de gabinete, es de campo cuando los auditores fiscales hacen presencia en las oficinas de la empresa y la de gabinete cuando se realiza desde las oficinas de la SAT.

Cuando el contribuyente recibe la cédula de notificación debe asegurarse que esta contenga lo que establece el Código Tributario en el artículo 130 último párrafo, el cual indica que en “toda notificación personal se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha e irá firmada por el notificado, pero si éste se negare a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida” así como los requisitos establecidos en el artículo 135 del Código en mención, los cuales son los siguientes:

- Nombres y apellidos de la persona a quien se notifica.
- Lugar, fecha y hora en que se le hace la notificación.
- Nombres y apellidos de la persona a quien se entregue la copia de la resolución, en su caso, la advertencia de haberse entregado o fijado en la puerta,
- Firma del notificador y sello de la Administración Tributaria o del notario, en su caso.

En la misma indica que el plazo para poder presentar la documentación requerida es de 3 días hábiles tal como lo indica el artículo 93 del Código Tributario, plazo en el que se deberá presentar la documentación que le solicitan. Sin embargo, debe aclararse que el no cumplimiento se denomina resistencia a la acción fiscalizadora, el cual genera una multa del 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.

El Portal de Servicio de Administración Tributaria del país de México, explica que el contribuyente podrá recibir un requerimiento el cual es un documento que envía la autoridad fiscal a un contribuyente por un posible error u omisión en el cumplimiento de obligaciones fiscales.

En el caso de México el Servicio de Administración Tributaria (SAT) establece los siguientes tipos de requerimientos que podrán ser solicitados:

- Aclaración de requerimientos de obligaciones omitidas (declaraciones).
- Aclaración de requerimientos por no presentar solicitud de inscripción o los avisos al RFC o por presentarlos fuera de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales.
- Aclaración de requerimientos por presentar declaraciones con errores u omisiones de datos.
- Aclaración sobre créditos fiscales. Adeudo por error aritmético en declaraciones.
- Aclaración sobre créditos fiscales. Cheque recibido en tiempo y no pagado.
- Aclaración sobre créditos fiscales. Multas impuestas por las Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente.
- Aclaración sobre créditos fiscales. Por actualización y recargos en créditos fiscales.
- Aclaración sobre créditos fiscales. Requerimiento de pago total por incumplimiento en el pago de parcialidades.

En cada uno de los requerimientos indicados particularmente deberá ser presentados el o los documentos que comprueben que cumplió con lo que le solicitaron, o bien que ya corrigió el error u omisión.

Como se observa el inicio del proceso de una auditoria tributaria inicia con una notificación donde requieren información que deberá ser entregada para su debida verificación del cumplimiento de la normativa tributaria.

Como lo indica el bufete Vesco y Consultores en su sitio web, un aspecto importante es la cantidad de información que pueda ser requerida legalmente por la SAT, ya que si bien

es cierto posee la facultad de requerir al contribuyente la información contable necesaria consistente en libros, registros de contabilidad, documentos que respalden las operaciones registradas, informes, estados financieros y otros documentos los cuales quedan a criterio de la misma, según lo regula el artículo 98 del Código Tributario, el cual describe las facultades y atribuciones de la Administración Tributaria como ente fiscalizador. Se debe considerar qué información es la que solicita, ya que cada caso es particular y se debe atender conforme lo establece la normativa tributaria.

El Licenciado Carlos Gilberto de León de León, en su tesis de postgrado La Evacuación de Audiencia por Ajustes Formulados por la Superintendencia de Administración Tributaria, publicada en el año 2016, aconseja que la existen diversidad de formas para atender los requerimientos de la SAT, sin embargo indica que la típica es por escrito ya que de esa forma se deja constancia documentada de la forma de atención y evitar dentro de la vida del expediente, que en el transcurso del mismo, se puedan dar casos de resistencia a la acción fiscalizadora, por no dejar documentado la forma de atender y lo que se ha presentado para su revisión. Por lo que es importante llevar todo el procedimiento con el respaldo de la documentación que ha sido solicitada y entregada a la autoridad competente.

Una vez atendidos los requerimientos legalmente notificados por la SAT, la documentación entra a un procedimiento de revisión, la cual presenta un problema fundamental ya que el Código Tributario, no regula cuál será el plazo concedido a la SAT, para tal revisión, dejando al contribuyente y responsable en un estado de incertidumbre sobre el tiempo que llevará tal procedimiento, independiente que en los alcances de auditoría la Intendencia de Fiscalización conceda un plazo máximo para la revisión, el cual es interno más no legal, por lo que el contribuyente puede dar por agotado el plazo, únicamente cuando se cumplan algunos de los presupuestos de la prescripción tributaria, mientras tanto los procesos se consideran abiertos. Siendo esto un elemento de la revisión tributaria que los legisladores deben de llevar a derecho, en sentido de establecer un plazo legal de revisión, para dar certidumbre a los contribuyentes y responsables, en los procesos de revisión y que se dicte en tiempo cuando estos finalizan.

## **2. Marco teórico**

### **2.1. Fuentes del derecho interno tributario guatemalteco**

Es de suma importancia conocer las normas internas que integran la estructura actual del sistema tributario de la nación, ya que estas ayudan al desarrollo del ámbito tributario dentro del territorio guatemalteco, dichas fuentes siguen el orden jerárquico de la legislación, teniendo como norma suprema del ordenamiento jurídico a la Constitución Política de la República de Guatemala, por medio de ella se exponen las garantías fundamentales de la colectividad, sus derechos y obligaciones, las potestades estatales para crear tributos y exigir su pago, y las bases fundamentales bajo las cuales se debe estructurar el sistema tributario de la nación.

Lo anteriormente expuesto lleva a establecer que la Constitución Política de la República es la base del ordenamiento tributario, por lo tanto, no hay otra norma ordinaria que pueda establecerse por encima de las disposiciones que la Carta Magna dicta y en el caso de que sucediese que una norma de inferior jerarquía contradijere lo dispuesto por ésta, será inconstitucional. De tal manera que la Constitución forma el eje fundamental del derecho tributario, ya que establece los fundamentos básicos, principios, derechos, obligaciones y procedimientos bajo los cuales se estructura esta rama del derecho, de carácter obligatorio.

El Decreto del Congreso de la República de Guatemala 6-91, Código Tributario es el cuerpo normativo que reúne todo lo que jurídicamente concierne a esta rama del derecho tributario. En el Código Tributario está contenido la forma de la estructura y el desarrollo del sistema tributario del Estado de Guatemala, implementado y estableciendo las bases de aplicación general a todos los impuestos, contribuciones y arbitrios.

El Código Tributario, se encuentra estructurado en dos partes: la parte general que establece el conjunto de normas de aplicación general a todos los tributos y leyes particulares de la materia tributaria; en esta parte general se estructura lo que es la base del derecho tributario, y se establecen los principios propios de la materia a través de los



cuales el Estado podrá cumplir su función fiscal. Y la parte especial este segmento comprende disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario guatemalteco, estableciendo una serie de lineamientos en cuanto a su aplicación.

El derecho tributario por ser una rama autónoma del derecho financiero, posee su propia legislación, la cual como se sabe se origina desde la Constitución Política de República Guatemala, otorgando esta norma suprema al derecho tributario una serie de artículos específicos destinados a desarrollar todas y cada una de sus instituciones, siendo tales preceptos normativos la base que ha hecho que el derecho tributario cuente con un abundante conjunto normas ordinarias aplicables particularmente, a las relaciones fiscales que pudiesen surgir entre el Estado y la población.

La Constitución de la República de Guatemala se encuentra en la cúspide del ordenamiento tributario nacional, ya que se establecen los lineamientos básicos que estructuran el sistema tributario del país, por debajo de la Constitución se encuentran las leyes y tratados internacionales que tengan fuerza de ley, estos serán los que impondrán de manera específica cuales son las obligaciones fiscales propias de cada sujeto, como último lugar se encuentran los reglamentos que tendrán el objeto de prever los mecanismos adecuados para ejecutar las disposiciones que las leyes fiscales indiquen.

Por tal razón La Carta Magna como norma suprema del ordenamiento jurídico tributario, a través de sus artículos establece los principios generales bajo los cuales se basa el ordenamiento tributario del Estado Guatemala, siendo tales elementos los siguientes: el principio de legalidad, principio de capacidad de pago, principio de justicia y equidad, el principio de irretroactividad, el principio de no confiscación y principio de prohibición a la doble o múltiple tributación.

Los referidos principios no solo otorgan las bases sobre las cuales se integra y estructura el sistema tributario, sino que concede una serie de garantías a los contribuyentes para la protección de sus derechos, ya que a través de tales elementos se restringe la potestad impositiva del Estado, así mismo se establecen medios de control que supervisan el

actuar de los órganos administrativos, al pretender hacer efectivos los derechos de cobro que le otorga esta norma suprema, y se ejerce un control de legalidad respecto de los impuestos que se pretendan hacer efectivos a la colectividad.

De tal manera que el sistema tributario funcionalmente abarca la participación de dos importantes sectores tal como se expuso anteriormente, por una parte el fisco, sujeto activo del impuesto, como encargado de la recaudación y administración de los tributos; y por la otra los contribuyentes, sujetos pasivos del impuesto, como cumplidores de las obligaciones tributarias contempladas en las leyes impositivas.

## **2.2. Relación jurídica tributaria**

Puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, que permite al fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación. Según Quan (2013) “es el vínculo que une al particular con el Estado, siendo una obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en el derecho tributario” (pág.33).

Los tributos tienen como características principales ser un medio de contribución y que sea realizada por medio del carácter coercitivo que está implícito. El Código Tributario define los tributos en el artículo 9 como “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Existen varias definiciones de diferentes autores sobre el significado de tributos, pero basados en la definición de Pérez y González (1994) indican que es la “prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas por la ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.” (pág. 171).

Derivado de ello se establece que, al existir una relación entre el contribuyente y el Estado, el contribuyente obtiene obligaciones que cumplir y según lo establecido en el artículo 10 del Código Tributario, define que existen cuatro clases de tributos: los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, los cuales exige el Estado guatemalteco para la obtención de recursos.

### **2.3. Clasificación de los tributos que integran el sistema tributario guatemalteco**

Con base a lo establecido en el Código Tributario de Guatemala y sus reformas (decreto del Congreso de la República 6-91, artículos 10 al 13), se reconoce la siguiente clasificación y definición de tributos:

Impuestos: “Es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Arbitrio: “Es el tributo decretado a favor de una o varias municipalidades”.

Contribución Especial: “Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente derivado de la realización de obras públicas o servicios estatales”.

Contribución especial por mejoras: “Es el tributo establecido para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria, y tiene como límite para la recaudación, el gasto total realizado, y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado”.

El sistema tributario de Guatemala está conformado principalmente de impuestos, los que se encuentran clasificados de la siguiente manera:

a. Impuestos directos: Reúnen a todos los impuestos que gravan las rentas, riqueza y patrimonio.

b. Impuestos indirectos: Reúnen todos los impuestos que gravan el consumo o la distribución de productos y servicios.

La Constitución Política de la República de Guatemala, como la carta magna de la supremacía del ordenamiento contiene criterios y principios fundamentales que deben emplazar al sistema tributario para regular la potestad tributaria del Estado y los derechos y obligaciones de la población en general.

Con base a lo que indica la Constitución Política de la República de Guatemala (1985), en el artículo 135 literales d) y e), establece que son derechos y deberes cívicos de los guatemaltecos, contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley y a obedecer las leyes.

Por lo que a través del ordenamiento jurídico se debe llevar a cabo el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, así como los derechos de estos.

#### **2.4. Régimen de utilidades de actividades lucrativas**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta normado por el Decreto 26-92 y reformado por el Decreto 10-2012 de la Ley de Actualización Tributaria indican que dicho impuesto como su nombre lo indica, recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.

En el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas los contribuyentes inscritos en este régimen deben determinar su renta imponible restando de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con la Ley, y deben sumar los costos y gastos para la generación de rentas no afectas a la ley.

La tarifa para pagar en este régimen es de 25% (vigencia a partir del 1 de enero de 2013); el ejercicio fiscal es de un año que comprende del 01 de enero al 31 de diciembre, pero se deben realizar pagos trimestrales, el contribuyente puede seleccionar realizarlo por medio de dos opciones: la primera opción puede efectuarlo por medio de cierres

contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre. La segunda opción es realizar una estimación de la renta imponible en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

Por lo que el contribuyente individual al realizar su inscripción en el Registro Mercantil y la superintendencia de Administración Tributaria origina la obligación al cumplimiento de la normativa tributaria. Según lo establece el Decreto del Congreso de la República 6-91, en su artículo 98.

## **2.5. Contribuyente**

Se define al contribuyente como la persona natural y jurídica a quien la ley impone la carga tributaria. Para efectos del tema de investigación se abordó lo relativo a los contribuyentes individuales quienes ejercen en nombre propio, cuyo capital corresponde a una sola persona y realizan con fines de lucro algunas de las actividades que se refieren a:

- La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y de prestación de servicios.
- La intermediación en la circulación de bienes y la prestación de servicios.
- La banca, seguros y fianzas y
- Las auxiliares de las anteriores, entre otros.

El artículo 6 del Código de Comercio, indica que tienen capacidad para ser comerciantes las personas individuales y jurídicas que, conforme al Código Civil son hábiles para contratar y obligarse. Para las personas individuales, la capacidad para el ejercicio de los derechos civiles se adquiere por la mayoría de edad, siendo mayores de edad los que han cumplido 18 años.

Los contribuyentes individuales deben cumplir con lo establecido en el artículo 334 del Código de Comercio que regula la obligatoriedad de la inscripción en el Registro Mercantil

cuando los comerciantes individuales tengan un capital de dos mil quetzales o más, de las sociedades mercantiles de empresas mercantiles y establecimientos comprendidos dentro de estos extremos, de los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes, y de los auxiliares de comercio.

## **2.6. Superintendencia de Administración Tributaria como ente fiscalizador**

Es de considerar que debe existir un ente que colabore con el cumplimiento de las normas tributarias. Por lo que se aborda la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria que de ahora en adelante se hará mención por sus siglas abreviadas SAT.

Según el artículo número uno del Decreto 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, indica que es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación.

Por lo que la SAT es la entidad obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. “En el ejercicio de sus funciones actuará conforme a las normas del Código Tributario, de su Ley Orgánica, las leyes específicas de cada impuesto y los reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos”. (Decreto del Congreso de la República 6-91, 1991, art. 98).

El artículo tres de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece el objeto y funciones, se menciona por su importante contenido en el presente trabajo la literal h) la cual indica que la Administración Tributaria deberá “Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. (Decreto del Congreso de la República de Guatemala 1-98, 1998).

La Administración Tributaria dentro de sus facultades de conformidad a la ley puede solicitar la presencia de los contribuyentes y responsables y éstos están obligados a atender esas solicitudes, siempre y cuando se formulen conforme la ley como se

mencionó anteriormente. Si el contribuyente no cumple con lo indicado en la normativa se sanciona con multa, conforme lo establecido el artículo 94 del Código Tributario.

La Administración Tributaria podrá solicitar la información que le requiera de terceras personas, que tengan relación con el giro económico de su actividad tributaria, la SAT recibirá la información bajo reserva de confidencialidad.

## **2.7. Obligación tributaria**

Según el concepto legal de obligación tributaria, el artículo 14 del Código Tributario indica: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.” (Decreto del Congreso de la República de Guatemala 6-91,1991).

Como muy bien lo indica el artículo esta obligación, el Estado en el ejercicio de su poder lo requiere coactivamente al sujeto pasivo.

En el artículo 23 del Código Tributario estipula que las: “Obligaciones de los sujetos pasivos: Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso...” (Decreto del Congreso de la República 6-91, 1991).

### **2.7.1. Determinación de la obligación tributaria**

Al existir dicha relación, la determinación de la obligación tributaria establece que es un conjunto de actos derivados de la administración donde se origina el presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. Al verificarse el hecho

generador debe realizarse una operación posterior, en la cual la norma de la ley se adapta a la situación de cada sujeto pasivo.

Las declaraciones del IVA o cualquier otro tipo de impuesto que presentan mensualmente los contribuyentes del IVA. La presentación de una declaración impositiva es un acto formal de cumplimiento y comunicación de una obligación legal, por medio de la cual el sujeto pasivo, presenta a la SAT una vez se ha realizado el supuesto jurídico y se han dado los elementos para fijar concretamente, la prestación debida.

### **2.7.2. Formas de extinción de la obligación tributaria**

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios, según nos indica el Código Tributario, el pago el cual es el más lógico de extinción de la deuda tributaria. El pago consiste en la entrega de la cantidad del tributo al Estado por concepto de una obligación tributaria y debe hacerse de acuerdo con la norma y dentro del plazo estipulado y únicamente por medio del dinero, a través de los distintos medios de pago que SAT ha implementado.

La compensación establece la desaparición simultánea de varias deudas diferentes cuando las partes son recíprocamente deudoras. La confusión es cuando el sujeto pasivo de la obligación como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos sujetos al pago de impuestos queda colocado en situación de acreedor. En esta figura el Estado reúne las calidades de deudor y acreedor, dando como resultado que no haya una suma a pagar.

La condonación según el artículo 1489 del Código Civil y 46 del Código Tributario, indica que es el acto por medio del cual el acreedor libera de la deuda al deudor. Está la otorga el Poder Legislativo, cuando en el uso de su poder de imperio dicta leyes de condonación de los tributos y sanciones fiscales, regularmente se concede la condonación cuando el Estado ve imposible por diversas causas el cobro de un tributo, y decide condonarlo ya sea parcial o totalmente, siempre con base a una ley previamente decretada.



La prescripción según la Real Academia Española la define como adquirir un derecho real o acción de cualquier tipo de extinguirse por el transcurso del tiempo en las condiciones previstas por ley. “La prescripción se conforma cuando el deudor tributario queda liberado de su obligación por la inacción del Estado por cierto período de tiempo establecido previamente en la ley.” (Monterroso, 2004).

Esta figura de prescripción está contenida en el artículo 47 del Código Tributario y establece que el derecho de la Administración Tributaria para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas vinculadas al impuesto omitido y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, será de cuatro años. En ese mismo plazo, los contribuyentes deberán exigir lo pagado en exceso o indebidamente a la Administración Tributaria.

La legislación nacional contempla la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no se encuentra registrado ante la Administración Tributaria. En este caso el plazo para la prescripción de sus obligaciones tributarias será de ocho años (Decreto del Congreso de la República 1-98, 1998, art. 48). El plazo para la prescripción de las infracciones y sanciones tributarias es de cinco años, contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción, ello conforme lo dispuesto en el artículo 76 del Código Tributario.

## **2.8. Clasificación de la obligación tributaria**

Es importante destacar que el artículo 23 del Código Tributario establece que son obligaciones de los contribuyentes o responsables, el pago de los tributos y el cumplimiento de los deberes formales establecidos por dicho código o por normas legales especiales; y del mismo modo el pago de intereses y sanciones pecuniarias.

Las obligaciones o deberes que los contribuyentes deben cumplir se dividen en dos clases: en obligación sustantiva, sustancial o principal y obligaciones formales, accesorias o secundarias.

La obligación tributaria sustancial también llamada obligación principal, se considera una obligación de dar (el contribuyente) y recibir (el fisco). Es preciso señalar que percibir el valor monetario que esa pretensión supone, es una función que le corresponde al fisco.

Las obligaciones tributarias sustantivas se caracterizan por el pago del impuesto. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.

Alguna de las características de la obligación tributaria sustancial son las siguientes: Se origina por la realización del hecho generador del impuesto. Nace de la ley y no de los acuerdos de voluntades entre los particulares. La ley crea un vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto activo o acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto pasivo o deudor de la misma el pago de la obligación. La obligación tributaria sustancial tiene como objeto una prestación de dar, consistente en cancelar o pagar el tributo.

La obligación tributaria sustancial surge de una relación jurídica que tiene origen en la ley, y consiste en el pago al Estado del impuesto como resultado de la realización del presupuesto generador del tributo. La obligación tributaria formal es caracterizada de pura forma o trámite, diferentes al pago, las cuales facilitan la tarea de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realiza la Administración Tributaria, son de carácter obligatorio por lo que su incumplimiento es susceptible de ser sancionado.

Estas consisten en obligaciones instrumentales, órdenes administrativas o deberes tributarios que tienen como objeto obligaciones de hacer o no hacer, dirigidas a buscar el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial, y en general relacionadas con la investigación, determinación y recaudación de los tributos.

Dentro del presente tema de investigación se menciona la existencia de las obligaciones de tolerar, que son aquellas referidas al cumplimiento de exigencias que son hechas por la Superintendencia de Administración Tributaria en el proceso de fiscalización. Como el proporcionar toda la información que ordenan las normas tributarias, así como la

información respecto de terceros con los que guarda relación, de acuerdo con las formas y condiciones establecidas. Así mismo las obligaciones de no hacer, está obligación indica a no realizar actos que la ley prohíba, para facilitar la administración y correcto orden en los parámetros de imposición del impuesto.

## **2.9. Obligaciones formales establecidas en el Código Tributario**

Los deberes formales de los contribuyentes y responsables establecidos en los artículos 112 y 112 "A" del Código Tributario son de vital importancia considerarlos y tenerlos presentes en el desarrollo del presente trabajo, ya que es la normativa tributaria que los contribuyentes deben de cumplir en el desarrollo de sus actividades económicas. Las principales obligaciones que el contribuyente debe de considerar al iniciar con dichas actividades es que estos deben de llevar los libros y registro referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación adicional a lo que se indica en el Código de Comercio en el artículo 368, que establece que los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad de forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados, deberán llevar los siguientes libros o registros, inventarios, de primera entrada o diario, mayor o centralizador y estados financieros. Entre otros requisitos plasmados en el Código de Comercio.

Se entiende para los efectos de fiscalización del impuesto, que los registros de compras y ventas estén al día, toda vez que hayan sido asentadas en ellos las operaciones declaradas dentro de los dos meses siguientes a que corresponda la declaración presentada. El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica la manera en que esto registros deben ser llevados, los libros de compras y servicios recibidos y, de ventas y de servicios prestados.

Se deben realizar la presentación de las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas. Las normas de cada uno de los impuestos son las que establecen el modelo correspondiente, la forma de su presentación, el lugar, el plazo y demás aspectos que deben considerarse para satisfacer las declaraciones impositivas a las que están sujetas los contribuyentes además de la

obligación de presentar declaraciones, anexos de retenciones, declaraciones informativas, autoliquidaciones o comunicaciones de datos. Para el efecto la Administración Tributaria ha puesto a disposición de los contribuyentes formularios electrónicos a través de la página de Declaraguante, Bancasat, y la herramienta Asiste libros, para el envío de las declaraciones respectivas y registros de IVA.

El artículo 106 del Código Tributario, indica que el contribuyente o responsable que hubiere omitido su declaración o quisiera corregirla, podrá presentarla o rectificarla, siempre que ésta se presente antes de ser requerido o fiscalizado. La Administración Tributaria le aplicará las rebajas de multas contenidas en el Código Tributario.

Otro deber formal del contribuyente es facilitar la inspección o verificación de los establecimientos comerciales entre otros, y los medios de transporte que se consideren pertinentes, según lo indicado en el Código Tributario, artículo 112 numeral 3.

Para que la Administración Tributaria pueda desarrollar sus funciones de fiscalización de los tributos establecidos en su Ley Orgánica, el Código Tributario y otras disposiciones legales, necesita de la colaboración de los contribuyentes sujetos a su verificación.

De tal manera que la Administración Tributaria también puede revisar las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con el giro económico y los hechos generadores de obligaciones tributarias. Así como comunicar cualquier cambio en los datos o actividad tributaria del contribuyente, el plazo que fija la ley en el artículo número 120 debe realizarse dentro de treinta días de ocurrida la modificación respectiva.

Como parte de las obligaciones formales que se adquieren, la presencia de los contribuyentes puede ser requerida, por medio de un documento legal y que cumpla con las especificaciones del motivo u objeto por el cual se realiza el requerimiento, dicho contrario no existe obligatoriedad de asistir. Es importante hacer valer este requisito indispensable.

Por otra parte, se establecen otras obligaciones de los contribuyentes como lo es conservar en forma ordenada y por el plazo de prescripción los documentos que hagan constar todos los registros en los que han realizado el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Es importante indicar los plazos de prescripción según sea el caso: cuatro años para los contribuyentes en general, ocho años cuando no se encuentran registrados ante la Administración Tributaria y cinco años en el caso de las infracciones y sanciones tributarias.

Es importante hacer notar que una de las obligaciones del contribuyente según lo establece el Código Tributario, indica que de no contar con los documentos contables que indican las normas tributarias, deberá rehacer sus registros contables, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, siempre con el respaldo correspondiente, ya que si por algún motivo no los tuviere, es necesario realizarlos nuevamente y solicitar dicho plazo para la presentación y cumplimiento de lo requerido.

Dicho incumplimiento de esta obligación a requerimiento de la Administración Tributaria, o su cumplimiento fuera del plazo establecido se considerada resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria y está puede tipificarse como delito tributario si no se atiende en el momento oportuno.

De manera que puede adicionarse a las obligaciones formales el cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas, entre las cuales se encuentran, la autorización y emisión de documentos, en el artículo 36 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado donde indica que los contribuyentes para documentar sus operaciones de venta o de prestación de servicios, deben solicitar autorización previa de la Administración Tributaria para el uso de facturas, notas de débito y notas de crédito.

El artículo número 29 de la Ley del IVA indica que todos los contribuyentes están obligados a emitir y entregar al adquiriente, y obligación del adquiriente exigir, los documentos que respalden la transacción comercial, la Administración Tributaria podrá autorizar a los contribuyentes que así lo requieran otro documento de respaldo como la

Factura Especial, la cual se emite cuando un contribuyente adquiere bienes o servicios de personas individuales que por alguna circunstancia no extiendan o no le entreguen la factura correspondiente, reteniendo el IVA e ISR correspondiente.

El artículo 31 de la Ley del IVA, establece que la Administración Tributaria podrá autorizar el uso de máquinas y cajas registradoras para la emisión de facturas en forma mecanizada o computarizada. Dichas máquinas y cajas registradoras, serán autorizadas mediante resolución emitida por la Administración Tributaria, para ser utilizadas por el contribuyente emisor en establecimientos específicos, pero también podrán ser autorizadas para ser utilizadas en ubicaciones temporales o móviles como ferias, eventos públicos de cualquier índole o en medios de transporte, siempre que el interesado indique expresamente en la respectiva solicitud de autorización, las especificaciones de la actividad que realizará.

En las leyes tributarias se establece la obligación de la presentación por parte de los contribuyentes que les aplique la presentación de ciertos informes los cuales son necesarios presentar a la Administración Tributaria para que ésta lleve un mejor control de la información.

## **2.10. Infracciones a las obligaciones tributarias formales de los contribuyentes**

La infracción es la transgresión de una norma fiscal por parte de una persona física o jurídica u otra entidad. Otra definición es la acción “que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”. (Decreto del Congreso de la República 6-91, 1991, art. 69).

De tal manera que, al no cumplir con los deberes formales establecidos en la normativa tributaria, refleja el acto tipificado como infracciones a las obligaciones tributarias formales por parte de los contribuyentes.

### **2.10.1. Competencia**

Se indica que los delitos tipificados como tales en la ley penal relacionados con la materia tributaria, la Administración Tributaria no conocerá los mismos, sino que deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente (Decreto del Congreso de la República 6-91, 1991, art. 70).

### **2.10.2. Clasificación de infracciones tributarias**

La clasificación de las infracciones más usual es la que se divide en: infracciones sustanciales e infracciones formales.

Las infracciones tributarias sustanciales se caracterizan por la falta de pago de los tributos según lo que establece la ley. Como ejemplo se pueden mencionar: la omisión del pago de tributos o bien la determinación incorrecta de este, según lo que establece el artículo 89 del Código Tributario, el pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del Impuesto al Valor Agregado, según el artículo 91 del mismo cuerpo legal o bien la mora por el pago de la obligación después del plazo fijado por la SAT, según el artículo 92 del Código Tributario.

Las infracciones tributarias de índole formal son transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de deberes formales. Es toda acción y omisión de los contribuyentes, responsables o terceros que viole las disposiciones relacionadas con la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización por parte de la autoridad administrativa. En este apartado como ejemplo se mencionan: la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria según el artículo 93 del Código Tributario y las infracciones a los deberes formales según el artículo 94 del Código Tributario.

## **2.11. Sanciones tributarias**

Las sanciones tributarias son la penalización que se aplica al infractor por haber incumplido lo que la ley dicta. Los contribuyentes al no cumplir con lo que estipula la ley en materia tributaria e infringir las normas ya mencionadas con anterioridad, la Administración Tributaria ejercerá el castigo o la pena para tales situaciones.

### **2.11.1. Clasificación de las sanciones tributarias**

Estas se pueden clasificar en coactivas, no coactivas, pecuniarias y no pecuniarias.

Las sanciones coactivas al realizarse el incumplimiento de una obligación conllevan a generar el nacimiento de una nueva obligación. Caso contrario de las sanciones no coactivas que no generan otra obligación, sin embargo, se pierde el derecho. Dentro de las sanciones en materia tributaria estas siempre serán coactivas.

Las sanciones pecuniarias son las que, a cambio de una retribución económica, el sancionado responde por el daño ocasionado al Estado. Debido al incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales, la legislación impone al infractor sanciones pecuniarias, representadas en las que se conocen como multas, esto con el fin de prevenir el surgimiento de nuevas infracciones.

Se establece que no todas las sanciones que aplica la Administración Tributaria como consecuencia de infringir la ley son de carácter pecuniaria, dentro de las cuales se puede mencionar: el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, que establece el Código Tributario en el artículo número 86. Este tipo de sanciones que, aunque afecten la economía del infractor, no se hacen efectivas con el pago de montos dinerarios, sino por actos, por acciones que la Administración Tributaria realiza para castigar al infractor. (Menaldo, 1999).



## **2.12. Auditorías tributarias efectuadas por la Superintendencia de Administración Tributaria**

### **2.12.1. Definiciones generales**

Es importante indicar que la acción fiscalizadora realizada por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se desarrolla por medio de un plan elaborado anualmente por la Intendencia de Fiscalización, donde se consideran indicadores para identificar al grupo objetivo de contribuyentes, determinar su ubicación geográfica, clasificárseles de acuerdo con el sector o actividad económica que desarrollan y hacer las evaluaciones correspondientes.

Según la definición de Folco, C. (2004) en el ámbito tributario indica que se entiende por acción fiscalizadora a “La facultad o poder que otorga la ley a determinado ente para que, en el uso de sus facultades o poderes, se encargue de la verificación del debido cumplimiento de todas aquellas obligaciones tributarias contenidas en las distintas leyes tributarias.” (p. 189).

### **2.12.2. Objetivos de la auditoría**

La finalidad de las auditorías tributarias por parte de la Administración Tributaria es determinar hallazgos que le permitan la verificación real del cumplimiento de las obligaciones o deberes a los que están sujetos los contribuyentes individuales.

La acción fiscalizadora la ejecuta en dos diferentes formas, una llamada de gabinete y es cuando la realiza desde el lugar de las oficinas de la SAT citando a los contribuyentes con toda la documentación requerida de oficio y otra de campo cuando el personal del ente fiscalizador envía a auditores tributarios a supervisar y realizar la tarea de investigar el cumplimiento a los que están sujetos los contribuyentes. Las notificaciones se realizan personalmente o en la actualidad por medio electrónico, sin embargo, el Código Tributario en el artículo número 130 establece que deben realizar personalmente en casos específicos.

Al iniciar el proceso de auditoría tributaria, ya notificado el contribuyente, este tiene el derecho de solicitar al auditor fiscalizador de la Intendencia de la SAT, los documentos que lo identifica como funcionario o empleado de dicha entidad, tal como lo establece el Código Tributario en el artículo número 152, en caso de no contar con la autorización legal, el contribuyente no está obligado a entregar y proporcionar documentación alguna.

El auditor tributario podrá solicitar que se presente ante la Administración Tributaria, en la cual ya le haya sido requerido la documentación solicitada si fuera el caso, o bien el auditor tributario podrá presentarse al domicilio comercial en donde realizará la inspección necesaria al comercio, solicitando los documentos para verificar el cumplimiento de las obligaciones ya sean de carácter formal o sustancial.

### **2.12.3. Planeación de la auditoría**

La planeación es la función administrativa que consiste en predeterminar el curso de acción a seguir para alcanzar los objetivos propuestos.

La planeación en toda actividad que se pretende realizar es importante, toda vez que de ella dependen los resultados que se desean obtener por lo que, en el caso de una auditoría fiscal, se debe realizar de una manera cuidadosa y detallada tratando de cubrir todas aquellas áreas que se quieran investigar.

Planear la auditoría es decidir previamente cuáles son los procedimientos que se van a emplear, cuál es la extensión de las pruebas, su oportunidad, el personal que debe intervenir en el trabajo, tomando en cuenta su experiencia y capacidad, y cuáles son los papeles de trabajo en que se van a registrar los resultados. La planeación no debe ser rígida, pues el auditor debe estar preparado para modificar los planes formulados cuando en el desarrollo de este, se encuentren circunstancias o elementos no conocidos previamente. La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

Para ejecutar la planeación de una auditoría de presencia fiscal el auditor debe elaborar un plan de trabajo, en el cual debe incluir:

a) La investigación preliminar

Comprende toda información que el auditor necesita conocer del contribuyente, antes de presentarse al lugar donde se efectuará la auditoría, siendo ésta la revisión de la carpeta del contribuyente, información computarizada, su comportamiento, análisis de las últimas declaraciones presentadas, verificando su cumplimiento y precisión.

b) La investigación de campo

Comprende la revisión que se hará en el domicilio del contribuyente, la que no deberá ser rígida, ni deberá restringir el alcance del auditor actuante, sobre lo que contengan los registros contables del contribuyente.

#### **2.12.4. Etapas de la auditoría**

En la realización de una auditoría de presencia fiscal, así como cualquier otro tipo de auditoría, el auditor debe desarrollar una serie de pasos, según la autora Alvarado en su tesis "Auditoría Fiscal" menciona las siguientes etapas de este proceso:

1. Estudio general de la empresa;
2. Orientación de la auditoría;
3. Ejecución de la auditoría;
4. Informe de la auditoría.

#### **2.12.5. Ejecución de la auditoría**

En esta etapa se desarrolla la auditoría, y es donde el auditor fiscal deberá elaborar papeles de trabajo que amparen las conclusiones del informe final. Según el autor Urizar en sus tesis Manual de Procedimientos de Auditoría fiscal, Enfocada al Impuesto Sobre

la Renta indica que “Los papeles de trabajo son los documentos en que el auditor plasma la evidencia del trabajo realizado, tanto en la auditoría financiera como en la fiscal. No existen papeles de trabajo estándar por la diversidad de contribuyentes y de la necesidad de información, sin embargo, los principios generales y procedimientos que conllevan la preparación de los papeles de trabajo son los mismos, aun cuando la naturaleza de los contribuyentes sea distinta.”

Los papeles de trabajo en una auditoría son de suma importancia para el auditor, toda vez que a través de estos se muestran los resultados de la labor desarrollada; por otra parte, sirven como fuente de información para la Superintendencia de Administración Tributaria y los tribunales que llegan a conocer impugnaciones o recursos interpuestos por los contribuyentes. Los papeles de trabajo se adjuntan al expediente y forman parte de este, son propiedad de la Superintendencia de Administración Tributaria y no del auditor fiscal; estos deben ser ampliamente definidos e incluir todos los datos obtenidos en el curso de la auditoría, que a juicio del auditor sea pertinentes. Los papeles de trabajo son de incalculable beneficio para el auditor por cuanto a través de su presentación clara, concisa, veraz y limpia, éste demostrará su habilidad, capacidad, dominio, integridad profesional y honestidad ante cualquier persona o institución, también constituyen un medio de defensa cuando el contribuyente se vale de la crítica para cuestionar al auditor.

### **2.13. La Administración Tributaria y los factores que condicionan su cumplimiento**

Parte de los objetivos de la Administración Tributaria es lograr una conducta en los contribuyentes que garantice el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, razón por la que se realizan los operativos fiscales. Existe una diversidad de factores que influyen en la conducta de los contribuyentes con relación al cumplimiento voluntario de sus obligaciones o deberes fiscales, entre estos factores los más importantes son los siguientes:

## **1. La educación fiscal**

La educación fiscal es una política de Estado que tiene como objetivo fomentar una ciudadanía participativa y consciente de sus derechos y obligaciones. Se trata de un proceso de enseñanza y aprendizaje basado en tres ejes: formación en valores, construcción de la ciudadanía y cultura fiscal.

El sistema educativo puede preparar a los jóvenes para el momento en que deban cumplir sus obligaciones como contribuyentes, impartiendo una serie de conocimientos básicos que expliquen el sentido, el alcance y la finalidad de los impuestos y que describan brevemente el presupuesto público, así como los requerimientos más simples del sistema fiscal. Es importante que interioricen la idea de la fiscalidad como uno de los ámbitos donde se articula la necesaria correspondencia legal y ética entre derechos y obligaciones, donde se superponen los intereses personales y los beneficios comunes. Y para ello, es necesario considerar que no se lleve a cabo en la etapa adulta, debe ser considerado desde la juventud.

La Administración Tributaria en su afán de contribuir a la educación cívica y fiscal de los habitantes del país, realiza actividades en los centros educativos para inculcar en la niñez y la juventud una cultura tributaria, para que en el futuro sean contribuyentes responsables.

## **2. Características del sistema tributario**

El sistema tributario debe tener características tales que faciliten e inviten al cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Por una parte, el grado de equidad o justicia que refleje, conforme mayor grado de equidad muestre la Administración Tributaria, la predisposición del contribuyente será mayor, la injusticia del sistema en muchos casos constituye una razón para el incumplimiento. Otro rasgo es la certeza, que implica que el sistema tributario esté concebido, diseñado y plasmado en las normas jurídicas con el mayor grado de claridad, eliminando las situaciones de incertidumbre e inseguridad.

### **3. La fluidez de la administración**

Evidentemente, en la medida en que las dificultades y obstáculos burocráticos sean menores, el pensamiento por parte del contribuyente hacia el cumplimiento de las obligaciones tributarias será mayor. Por más elevada que sea la conciencia tributaria, es difícil vencer la resistencia natural del individuo al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, para lo cual la Administración Tributaria utiliza instrumentos de carácter persuasivo hasta los de tipo represivo, pero existe una herramienta denominada sencillez, que es la disposición de otorgar al contribuyente todo género de facilidades y comodidades para el cumplimiento de sus obligaciones.

### **4. El riesgo**

El riesgo es uno de los factores que más influyen sobre el ánimo del contribuyente para motivarlo o no al cumplimiento de sus obligaciones. En la medida en que el contribuyente que no cumpla vea el riesgo de encararse a consecuencias desagradables como resultado de su conducta al margen de la ley, en esa medida decidirá cumplir o no con sus obligaciones tributarias.

Hay dos características que debe tener el riesgo:

- **La Realidad del Riesgo**

En la medida en que el contribuyente considere el riesgo que corre por no cumplir con sus obligaciones como una auténtica realidad, en virtud de los diversos mecanismos que dispone la Administración Tributaria para detectar su conducta al margen de la ley, en esa misma medida modificará sus hábitos de comportamiento fiscal orientándolos hacia el cumplimiento.

- **La efectividad del riesgo**

En la medida que el riesgo asumido y sus consecuencias desagradables para el incumplimiento del contribuyente sean efectivas, en esa misma medida habrán generado el resultado esperado, es decir, el cambio de conducta del contribuyente; pero si por el contrario el riesgo, que es real, carece de efectividad, producirá el efecto contrario.

## **5. Fiscalización**

La necesidad y justificación de la fiscalización en la Administración Tributaria, habrá que escudriñarla en la naturaleza del ser humano y su natural inclinación a incumplir con las obligaciones y deberes tributarios. La fiscalización o inspección, tiene por finalidad verificar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias e influir en el ánimo de los contribuyentes para que en lo sucesivo asuman conductas conforme al derecho.

Existen ciertas obligaciones que tienen el carácter de formales o accesorias, las cuales aunque son actos de pura forma o trámite, tienen una importancia fundamental en el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial, y en general relacionadas con la investigación, determinación y recaudación de los tributos.

Dentro de la labor de fiscalización que emprende la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, está la prevención de aquellos actos que buscan burlar las disposiciones tributarias. Para la realización de esta labor, efectúa ciertos operativos fiscales que buscan verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones formales o accesorias, y mediante la imposición de sanciones por el incumplimiento de éstas, generan un cambio en la conducta de los contribuyentes infractores.

## **2.14. Procedimientos y técnicas legales en la atención de requerimientos de información**

El procedimiento según el autor Barreondo Lee lo define como “una serie de acciones, tareas o gestiones cuya ejecución o aplicación en forma metódica, permiten al auditor obtener los elementos de juicio suficiente para sustentar sus conclusiones” (pág. 144)

Las técnicas de auditorías nos definen el mismo autor: “Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza para obtener la información que necesita y comprobar la información que otros le han suministrado o él mismo ha obtenido de evidencia a través de los resultados de los estados financieros, de un registro y de una declaración de impuestos” (pág. 144). Entre las técnicas más utilizadas en una auditoría de presencia fiscal están:

### **a. Observación**

Es la acción mediante la cual el auditor estudia, ve y advierte, en forma disimulada, los hechos o acontecimientos y las circunstancias en que éstos se desarrollan, en las distintas funciones o gestiones de la empresa auditada.

### **b. Inspección**

Es la verificación por el propio auditor de la existencia física de bienes materiales, títulos de crédito u otros documentos, con el objeto de comprobar la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad y presentada en los estados financieros.

### **c. Confirmación**

Es la ratificación por parte de una persona ajena a la empresa, de la autenticidad de un saldo, hecho u operación, en la que participó y por la cual está en condiciones de informar válidamente sobre ella.



#### **d. Indagación**

Es la investigación que realiza el auditor sobre determinados puntos, con base a preguntas que realiza a personas de la empresa auditada.

#### **e. Análisis**

Consiste en separar elementos y agruparlos de acuerdo a su naturaleza u origen, de tal manera que el examen practicado por el auditor fiscal sirve para que se forme un juicio conceptual sobre el saldo o movimiento de un registro.

#### **f. Pruebas matemáticas**

Corresponde a la verificación de la corrección aritmética de los cálculos realizados por la empresa, mediante el recalcado efectuado por el auditor.

#### **g. Certificación**

Se aplica cuando se requiere de la legalización de un documento, en el que se asegure la veracidad de un hecho, el cual por lo general debe ir firmado por una autoridad.

### **2.15. Principales procedimientos analíticos y de detalle en auditorías de presencia fiscal**

#### **2.15.1. Procedimientos analíticos:**

A continuación, se describen los pasos a seguir:

1. El departamento de programación y planificación de auditoría selecciona a los contribuyentes sujetos de revisión.
2. El departamento de fiscalización selecciona al personal según la experiencia y habilidades idóneas para el tipo de auditoría que se realizará.

3. Se emite el nombramiento respectivo en el que se consignará los datos del contribuyente, los períodos sujetos a revisión y del personal que participará.
4. Los auditores tributarios se identifican ante el contribuyente o encargado del establecimiento objeto de la presencia con su respectivo gafete y nombramiento.
5. Solicitar al contribuyente o encargado del establecimiento la información siguiente:
  - a. Inscripción ante la SAT;
  - b. Talonario de facturas en uso y por utilizar;
  - c. Notas de crédito;
  - d. Notas de débito; y
  - e. Autorizaciones de facturas, notas de crédito, débito emitidas por la SAT y
  - f. demás documentación que sea necesaria al momento de la presencia.
6. Al finalizar la revisión de presencia, deben devolver al contribuyente, representante legal o encargado del establecimiento, toda la documentación que les fue proporcionada durante la presencia fiscal, dejando constancia en acta.
7. Los auditores tributarios nombrados, verifican los datos examinados durante la presencia fiscal con los registros computarizados de la administración tributaria; para establecer que las autorizaciones estén correctas y, que el contribuyente declare sus impuestos. Si se determina que las autorizaciones no corresponden, no declara, o está realizando declaraciones con crédito fiscal, se procederá a notificar un requerimiento de información, para una revisión más analítica en los registros del contribuyente.
8. Se elabora el informe final de auditoría, adjuntando al mismo los papeles de trabajo correspondientes y cuando proceda deberá elaborar y adjuntar los siguientes documentos: explicación de ajustes, anexos de ajustes y de multas, audiencia y notificación.
9. El supervisor debe revisar el expediente, y devolverlo para correcciones o trasladarlo para ser enviado a la unidad administrativa, departamento jurídico o al archivo.

### **2.15.2. Procedimientos de detalle:**

A continuación, se describen los pasos a seguir:

1. Durante la presencia se verifica si la documentación presentada cumple con los requisitos mínimos establecidos la normativa legal, así como en lo relativo. Si la documentación presentada no cumple con los requisitos mínimos establecidos en las leyes respectivas se notifica requerimiento de información, para sancionar con base al Código Tributario.
2. Realizar corte de formas conforme cédula de auditoría, incluyendo: talonario de facturas, notas de envío, requisiciones de bodega, órdenes de pedido y otros documentos que se compruebe utilizan para controlar sus ventas.
3. Verificar si durante la presencia fiscal se observa que el contribuyente no emite y/o no entrega factura(s) por lo cual, deberá sancionarse conforme a lo que menciona el Código Tributario.
4. Una vez notificado el requerimiento de información el contribuyente presenta la documentación solicitada, para que el auditor realice una revisión analítica de lo siguiente:
  - a) Que la documentación que recibe corresponda al contribuyente, que esté completa, autorizada por la Administración Tributaria y que corresponda al período sujeto de revisión.
  - b) Cumplimiento de la presentación de las declaraciones de los impuestos a fiscalizar.
  - c) Cálculos aritméticos.
  - d) Cotejar los datos de las declaraciones con sus respectivos libros.
  - e) La procedencia de los acreditamientos de otros impuestos.
  - f) La procedencia del crédito fiscal dejando integrada mediante cédula de auditoría.
  - g) Llevar al día y mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obligan el Código de Comercio y las respectivas leyes tributarias específicas.

- h) Verificar las cifras en los libros de balance, mayor, diario y auxiliares; que los registros operados correspondan y estén debidamente respaldos con su documentación.
  - i) Tomar una muestra selectiva de los clientes del contribuyente, atendiendo a su importancia o del monto de la venta y determinar por medio del cruce de información, si el monto y número de operaciones coincide con las declaradas por el contribuyente, o si existen despachos de mercadería pendientes de facturar.
  - j) Tomando en cuenta las disposiciones legales vigentes, se analiza detenidamente los gastos incurridos por el contribuyente y que cumplan con los requisitos legales, respaldando la documentación correspondiente al período y que estén pagados.
5. Por las irregularidades detectadas o hechos que constituyan infracción se deberá suscribir acta de actuaciones de auditores, compareciendo el contribuyente o su representante legal.

## **2.16. Documentos utilizados en las auditorías tributarias por parte de SAT**

Dentro de los documentos que la Superintendencia de Administración Tributaria utiliza en el requerimiento y el procedimiento de auditorías se pueden mencionar los siguientes:

### **a) Nombramiento**

Es el documento que autoriza a los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria a dar inicio a la etapa de fiscalización de un contribuyente. El artículo 152 del Código Tributario indica: “Todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria. Esta calidad deberá acreditarse ante el contribuyente o responsable.”

El nombramiento o autorización puede ser, para constituirse en el domicilio fiscal de un determinado contribuyente con el objeto de efectuar una fiscalización, o bien, en un municipio, departamento, sector o zona específica cuando se trata de labores masivas

de operativos fiscales. En este documento se indica quiénes deben realizar la fiscalización, así como el funcionario y la competencia específica de quien la autoriza.

Los contribuyentes deben tomar en cuenta, que todo funcionario o empleado de la Administración Tributaria, previo a realizar una fiscalización, deberá ir autorizado mediante nombramiento e identificarse con su respectivo gafete que lo acredite como empleado de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Si el contribuyente tuviera duda, al pie del nombramiento se anotan los números telefónicos de la Sección de Operativos Fiscales para confirmar los nombres de los auditores.

### **b) Corte de formas y salvaguarda**

Es un documento utilizado por la Administración Tributaria en las visitas o presencias fiscales, el cual sirve para dejar constancia de la visita realizada a un contribuyente. Los datos allí consignados servirán como un control periódico a los contribuyentes. En el corte de formas y salvaguarda se consignan, entre otros, los datos siguientes:

- Nombre del contribuyente visitado, NIT, nombre y dirección del establecimiento comercial.
- Los datos de los documentos utilizados (generalmente facturas) serie, número del último documento utilizado al momento de la presencia fiscal y fecha, número del siguiente documento a utilizar.
- Los datos de autorización de documentos, como: número de resolución, fecha de autorización, cantidad de documentos autorizados, así como el nombre y NIT de la imprenta que imprimió los documentos. Si son facturas manuales; y si utilizan máquinas registradoras se verifica: la serie y el modelo; así como los datos de autorización de la misma, como: número de resolución, fecha de autorización, tipo de máquina y marca; anotación si los datos fueron verificados en el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, si

los documentos cumplen con los requisitos legales vigentes y si están debidamente autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria.

- La actividad económica del negocio observada en la visita fiscal; el número y fecha del nombramiento que autoriza la fiscalización al contribuyente.
- La anotación de a quién fue devuelta la documentación proporcionada; el lugar, fecha y hora de la visita o presencia fiscal, así como los datos y firma de la persona que atendió, firma y sello de los auditores que realizaron la revisión y del supervisor de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **c) Requerimiento de información**

En dicho documento se solicita al contribuyente toda la información necesaria para dar inicio a la actuación fiscal. En él se indica, la documentación que es requerida para la fiscalización, los períodos que abarca la revisión, como también se incorporan los datos relacionados con el nombramiento, mediante el cual se autoriza al auditor o auditores a realizar la fiscalización, se indica su unidad de adscripción y se deja constancia expresa del número y fecha de dicha autorización.

### **d) Acta de actuaciones de auditores tributarios**

Los auditores de la Administración Tributaria suscriben acta para dejar constancia documentada de los hechos que pueden constituir infracciones tributarias. Como lo indica el artículo 151 del Código Tributario: “De los hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, deberá dejarse constancia documentada y se ordenará la instrucción del procedimiento que corresponda. El contribuyente presunto infractor, deberá estar presente y podrá pedir que se haga constar lo que estime pertinente. En su ausencia, dicho derecho podrá ejercerlo su representante legal o el empleado a cuyo cargo se encuentre la empresa, local o establecimiento correspondiente, a quién se advertirá que deberá informar al contribuyente de manera inmediata. “También en caso de negativa a cualquier acto de fiscalización o

comparecencia, se suscribirá acta, haciendo constar tal hecho. Las actas que levanten y los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad.”

#### **e) Audiencia en casos de imponer sanciones**

Es un documento por medio del cual se le da a conocer al contribuyente la imposición de ajustes o sanciones. Cuando imponen sanciones, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables (artículo 146, párrafo cuarto del Código Tributario). El contribuyente podrá manifestar su conformidad o inconformidad con las sanciones impuestas por la Administración Tributaria dentro del plazo de diez (10) días hábiles a partir del día siguiente de notificada la misma, a efecto de que presente sus medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. El contribuyente o responsable podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes y las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración Tributaria los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se produce, se procederá al cobro por la vía económico coactiva. El expediente continuará su trámite en lo referente a los ajustes y las sanciones que el contribuyente o el responsable sí haya impugnado.

#### **f) Resoluciones de la Administración Tributaria**

Documento por medio del cual la Administración Tributaria resuelve, confirmar o desvanecer los ajustes y/o sanciones dados a conocer mediante audiencia, así como el cobro del impuesto o la sanción, basados en fundamentos técnicos y legales, tomando en cuenta los argumentos de inconformidad y valorando las pruebas aportadas por el contribuyente.

Los requisitos que debe contener una resolución están establecidos en el artículo 150 del Código Tributario: “La resolución deberá contener como mínimo los siguientes requisitos:

1. Número de la resolución e identificación del expediente.

2. Lugar y fecha.
3. Apellidos y nombres completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable y en su caso, del representante legal y su número de identificación tributaria (NIT), domicilio fiscal del contribuyente o responsable, si estos extremos constaren en el expediente.
4. Indicación del tributo y del período de imposición correspondiente, si fuere el caso.
5. Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas.
6. Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria.
7. La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según el caso.
8. En su caso, determinación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva conforme a lo dispuesto por el artículo 111 de este código.
9. Consideración de los dictámenes emitidos, y de los fundamentos de hecho y de derecho de la resolución.
10. La firma del funcionario que la emita...”

#### **g) Cédula de Notificación**

Se entiende como tal, a la razón que asienta el notificador, en el que hace constar el acto de notificar.

El autor Hidalgo William Maldonado López expresa: Que notificación es un acto jurídico procesal revestido de autenticidad en virtud del cual, el funcionario encargado, hace saber a los litigantes del resultado de sus peticiones, encaminadas a la resolución de su conflicto sometido al órgano jurisdiccional.

La notificación en el ámbito administrativo tributario, es el acto procedimental, revestido de autenticidad, por medio del cual, un servidor público, al servicio de la Administración Tributaria, hace saber a un contribuyente, responsable, solicitante o interesado, un acto emanado de dicha Administración, procediendo para ello en la forma prescrita en la ley de la materia.



## **2.17. Caso Práctico**

### **2.17.1. Otros mecanismos para atender auditorias tributarias**

Existe diversidad de formas para atender los requerimientos de la SAT, la típica es por escrito y la más recomendable, ya que de esa forma se deja constancia documentada de la forma de atención y evitar dentro de la vida del expediente, que en el transcurso del mismo, se puedan dar casos de resistencia a la acción fiscalizadora, por no dejar documentado la forma de atender y lo que se ha presentado para su revisión.

El atender adecuadamente una auditoria tributaria por parte de la Administración Tributaria inicia desde el momento en que ésta le requiere información por medio de una notificación por escrito, donde se debe considerar que el contribuyente debe observar lo siguiente:

La notificación es el acto mediante el cual la Administración Tributaria hace saber al contribuyente o responsable los ajustes o reparos formulados. Según Méndez Ochoa “la notificación es el acto procedimental revestido de autenticidad, por medio del cual, un servidor público al servicio de la Administración Tributaria, hace saber a un contribuyente, responsable, solicitante o interesado, un acto emanado de dicha administración, procediendo para ello en la forma prescrita en la ley de la materia.” (Méndez, 2000).

Al momento de ser notificado, el sujeto pasivo debe analizar detenidamente el contenido completo de lo que se le está notificando, y verificar si hubiera alguna, ilegalidad o violación a sus garantías constitucionales dentro de dicha notificación, y si se encontraren, se debe solicitar la nulidad de dicha notificación por encontrarse vicio sustancial en ella.

Adicionalmente los requerimientos solicitan que la información sea entregada dentro del plazo establecido en Ley tres (3) días hábiles siguientes en el momento que es notificado al contribuyente.

Se pueden dar casos por los cuales no se puede cumplir dentro de los 3 días hábiles como los siguientes:

- El vencimiento del requerimiento de información es en día inhábil
- Extravió de documentación

#### Ejemplo 1: Extravió de documentos

La contribuyente Concepción López, con NIT: 5361440 SAT debido a que en su oportunidad le emitieron requerimiento de información donde se le solicita lo siguiente:

Con fecha 01 de diciembre de 2019 le notificaron el Requerimiento número SAT-GRC-DRG-120-2020, donde se le solicita presentar, Factura de ventas del mes de marzo de 2019 el monto asciende a Q100,209.82, dichas facturas deberán ser presentadas en forma original y copia certificada y las facturas de compras del mismo mes y año, sin embargo, no se podrá presentar las copias ya que fueron extraviadas.

#### Ejemplo 2: Día inhábil

La contribuyente Lorenzo Domínguez, con NIT: 154189-9 SAT debido a que en su oportunidad le emitieron requerimiento de información donde se le solicita lo siguiente: Con fecha 22 de diciembre de 2020 le notificaron el Requerimiento número SAT-GRFJKG-190-2020, donde se le solicita presentar, Factura de ventas del mes de septiembre de 2019 el monto asciende a Q50,209.82, dichas facturas deberán ser presentadas en forma original y copia certificada y las facturas de compras del mismo mes y año, sin embargo ponderación.

La documentación e información solicitada, deberá referirse a los periodos iniciados en cualquier fecha comprobable entre el 01 de enero de 2019 y el 31 de diciembre 2019 y presentarse a los Técnicos de Auditoría y Técnicos de Fiscalización designados, en las oficinas de División de Fiscalización ubicadas en la 16 avenida, Dubai center dentro de los **tres (3) días hábiles** siguientes al de la notificación del presente requerimiento de información, el incumplimiento constituirá resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria y derivará la aplicación de lo establecido en el artículo 93 y 170

del Código Tributario y sus reformas, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala; y en los artículos 358 “D” del Código Penal y sus reformas, Decreto Número 17-73, del mismo organismo. 22 de diciembre 2020.

## Resolución

De tal manera que al efectuar el conteo de los 3 días hábiles se debe considera que el día 25 es asueto por lo que la fecha que deberá presentar la documentación solicita se traslada al siguiente día hábil, que sería el día 28 de diciembre de 2020, fecha en la que se encuentra en ley para atender el requerimiento.

El artículo 371 del Decreto Número 2-70 Código de Comercio y sus reformas, en su segundo párrafo, trata sobre la forma de operar los libros y literalmente dice lo siguiente: “...Los libros exigidos por las leyes tributarias deberán mantenerse en el domicilio fiscal del contribuyente o en la oficina del contador del contribuyente que esté debidamente registrado en la Dirección General de Rentas Internas”. Por lo que a la luz del código de comercio, únicamente se establecen dos lugares donde deben permanecer los libros contables y la documentación que soporta lo descrito en dichos libros, siendo estos el domicilio fiscal del contribuyente y la oficina del contador del contribuyente. Entendiendo que son los dos lugares en donde se pueden atender los requerimientos de información de la Administración Tributaria, y no en las oficinas tributarias o en las divisiones de fiscalización, y de esta forma el contribuyente tiene mayor seguridad del uso de sus documentos y la salvaguarda de los mismos.

Al recibir una notificación por parte de la SAT para realizar una auditoría tributaria, lo ideal es cumplir con los siguientes puntos:

- Cumplir con las obligaciones fiscales en tiempo y forma.
- Revisa constantemente la situación fiscal en el portal web.
- Sustenta de manera correcta las devoluciones.
- Contar con los respaldos de las operaciones que se realizan en el negocio con proveedores y clientes mediante facturas o contratos.
- Otros.

Como último aspecto a recalcar, la SAT aclara que los funcionarios que realizan las visitas no tienen la facultad de insinuar la posibilidad de imputar delitos, ya que solo están dirigidos para la revisión de documentos y determinación de hechos y omisiones faltantes.

### **3. Metodología**

#### **3.1. Definición y especificación del problema**

La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- ha incrementado considerablemente las auditorías tributarias a los contribuyentes, mediante las diferentes herramientas tecnológicas que actualmente ha implementado. A través del desarrollo de innovaciones como la emisión de la factura electrónica en línea generada desde el mismo sistema de SAT, la agencia virtual y sus diferentes accesos, el detalle de proveedores en el formulario de IVA desde la herramienta Declaraguat, notificaciones por medio del correo electrónico, mensajes de texto, entre otros, ha facilitado el proceso de recaudación, control y fiscalización, lo que permite a la Administración Tributaria tener acceso de manera inmediata a la información de los contribuyentes en relación al cumplimiento correcto de sus obligaciones tributarias.

De tal manera que el desconocimiento de las normas tributarias de índole formal o sustancial, provoca que al momento de que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- requiera información en un proceso de auditoría tributaria, los contribuyentes individuales inscritos en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas del ISR no cuenten con la información, documentación adecuada y necesaria para su correcta atención, mostrando como resultado que el contribuyente sea sancionado y realice pago de accesorios tributarios por discrepancias o incumplimientos de sus obligaciones tributarias, afectando de esta manera su economía en general.

Al realizar la presente investigación y la propuesta de solución se aplicó los conocimientos desde el punto de vista del ámbito tributario y de auditoría fiscal.

#### **3.2. Delimitación del problema**

Se presentan las limitantes de la investigación, el establecimiento de unidad de análisis y ámbito geográfico en que se desarrolló el estudio.

### **3.2.1. Unidad de análisis**

Contribuyentes individuales inscritos en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas del Impuesto Sobre la Renta, que se dedican a la comercialización.

### **3.2.2. Periodo histórico**

Febrero 2019 a octubre 2020.

### **3.2.3. Ámbito geográfico**

Territorio de la República de Guatemala.

## **3.3. Objetivo general**

Proporcionar al contribuyente individual inscrito en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas del ISR, mecanismos que le orienten a la adecuada atención de una auditoría tributaria realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria.

## **3.4. Objetivos específicos**

1. Dar a conocer al contribuyente individual de una forma clara y precisa las consecuencias del incumplimiento de sus obligaciones tributarias que le apliquen.
2. Identificar los procedimientos establecidos en las normas tributarias para la adecuada atención en una auditoría tributaria realizada por la Administración Tributaria.
3. Informar al contribuyente sobre los documentos a proporcionar en el momento que la Superintendencia de Administración Tributaria realice un requerimiento en una auditoría tributaria.

4. Contar con la suficiente y debida documentación para soportar las transacciones comerciales o flujos de efectivo de las operaciones de la empresa.
5. Orientar al contribuyente individual a identificar si estuviera incurriendo en una acción tipificada como infracción tributaria o delito tributario.

Los métodos, técnicas y sus respectivos instrumentos que a continuación se describen, fueron de apoyo y guía para la realización del informe de Trabajo Profesional de Graduación.

### **3.5. Instrumentos de medición**

Para la presente investigación se utilizaron principalmente dos recursos:

1. Fuentes secundarias de información. Compuestos por todos los documentos analíticos, recopilaciones históricas y recomendaciones, emitidos por diferentes entidades e instituciones que participan en el desarrollo o estudio de la investigación.
2. Fuentes primarias. Se realizaron entrevistas con personas que tienen conocimiento o participación en las auditorías realizadas por parte de la Administración Tributaria de la República de Guatemala.

### **3.6. Métodos y técnicas utilizadas**

#### **3.6.1. Método científico**

Para la presente investigación se utilizó el método científico en sus tres fases, indagadora, demostrativa y expositiva.

- Fase indagadora, permitió la orientación y actualización de los conocimientos, a través de los procesos de información, directamente de las fuentes primarias (entrevistas y observación), y secundarias (libros y textos).
- Fase demostrativa, se aplicó para organizar, analizar y relacionar los datos obtenidos, tanto de fuentes primarias (investigación de campo) como secundarias (investigación documental) mediante los procesos de análisis, síntesis, abstracción, comparación y concordancia.
- Fase expositiva, al plasmar en el informe de Trabajo Profesional de Graduación, donde se expone a través del aporte del instrumento técnico aplicable en la problemática definida.

### 3.6.2. Técnicas

Se utilizaron las técnicas de investigación documental y de campo para la presente investigación:

#### a. Técnicas de investigación documental

A continuación, se describen las técnicas que se utilizaron en la recolección de datos:

- **Consultas vía internet:** método que se utilizó para recopilar información acerca de temas importantes y relacionados sobre la unidad de análisis.
- **Consultas bibliográficas:** procedimiento al que se recurrió para recabar información teórica y técnica acerca de la unidad de análisis.
- **Dictámenes emitidos por la SAT:** se analizó documentos de casos concretos en el actuar de la Administración Tributaria en entidades fiscalizadas.



- **Informes de auditoría:** se analizó los documentos emitidos en los informes de auditoría de casos particulares.

#### **b. Técnicas de investigación de campo**

Esta técnica apoyó en obtener información real, ya que proviene directamente de los contribuyentes individuales inscritos en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, que se dedican a comercializar productos.

Se utilizaron en algunos casos las técnicas de:

- **Observación:** Se utilizó para obtener información superficial mediante la percepción intencionada y selectiva, ilustrada e interpretativa de las auditorías tributarias en los contribuyentes objeto de estudio.
- **Entrevista:** Proceso por medio del cual el investigador tuvo relación con el objeto de estudio para obtener información fidedigna y confiable sobre todo o algún aspecto del fenómeno de estudio. La entrevista se realizó a contribuyentes individuales que han estado involucrados en el proceso de una auditoría tributaria.
- **Encuesta:** Técnica cuantitativa que consistió en una investigación realizada sobre los contribuyentes individuales y las auditorías tributarias con el fin de conseguir mediciones cuantitativas sobre una gran cantidad de características objetivas y subjetivas del objeto en estudio.
- **Muestra:** Mediante la selección de las partes a investigar que representaron las condiciones y características del objeto de estudio.

### 3.7. Instrumentos de investigación documental y de campo

Los instrumentos de investigación documental y de campo que se utilizaron fueron los cuestionarios, cuadernos de notas, diarios de campo, fichas de observación y recopilación documental.

- **Cuestionario:** Desarrollado con el fin de recolectar datos que permitieron obtener información a partir de una serie de preguntas que la persona respondió por medio de una compilación de preguntas en forma lógica, relacionadas con los aspectos más relevantes e imprescindibles para la investigación.

El investigador registró los datos obtenidos a través de:

- **Cuadernos de notas:** Son registros bastante informales en donde se dejó constancia de los elementos que el observador considero relevantes en el campo de investigación.
- **Diarios de campo:** Son más formales que el cuaderno de notas. Se asentaron las observaciones de manera sistemática, tomando en cuenta la hora y la fecha.
- **Dispositivos de grabación:** Se utilizaron celulares y cámaras de audio y vídeo, los cuales se han popularizado gracias a los avances tecnológicos.

### 3.8. Resumen del procedimiento usado en el desarrollo del Trabajo Profesional de Graduación

Para el desarrollo del estudio se utilizó el instrumento llamado boleta, esta fue preparada con 10 preguntas relacionadas con contenido de esta investigación, el objetivo fue conocer la opinión del entrevistado sobre si tiene el conocimiento de la documentación que se debe presentar a SAT en el caso que se le realice una auditoría fiscal. Se solicitó la participación de 50 contribuyentes individuales que dedican a la actividad de comercialización de bienes en el territorio nacional.

Con base a la información recabada se procedió a realizar el análisis de cada una de las preguntas planteadas con el fin de respaldar la investigación realizada en el desarrollo del Trabajo Profesional de Graduación.

Así mismo se realizó el estudio y desarrollo de tres casos prácticos, que son fundamentales en el desarrollo económico de toda empresa con obligaciones adquiridas al momento de realizar su inscripción en las entidades como el Registro Mercantil y la Administración Tributaria, en dichos casos se analizó la normativa tributaria respectiva que le atañen a cada caso en particular, al momento en que la Administración Tributaria inicie un proceso de auditoría y se dio a conocer la manera adecuada de evacuar este tipo de actividades que son realizadas por parte del ente fiscalizador y dar cumplimiento a las obligaciones que como contribuyente poseen.

## 4. Discusión de resultados

### 4.1. Descripción de la boleta y la muestra

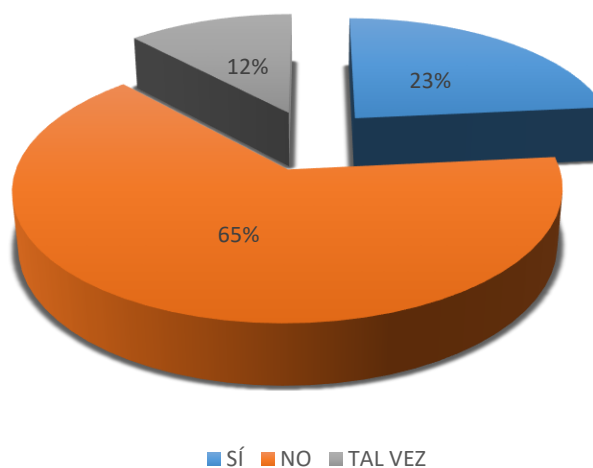
Para el desarrollo del estudio se utilizó un instrumento llamado boleta, esta fue preparada con 10 preguntas relacionadas con contenido de este Informe de Trabajo Profesional, el objetivo fue conocer la opinión de los entrevistados sobre el conocimiento que poseen al momento en que la Administración Tributaria les realice una auditoría tributaria, al verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y si consideran se encuentran preparados para atender adecuadamente dichas auditorías tributarias. Se realizó la encuesta a 50 contribuyentes individuales del territorio de Guatemala, que desarrollan actividades comerciales.

Los contribuyentes individuales entrevistados que participaron, cuentan con por lo menos un establecimiento activo y se encuentran inscritos en el régimen de utilidades de actividades lucrativas ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

### 4.2. Presentación de resultados y análisis

#### 1. ¿Conoce cuáles son todas las obligaciones que debe cumplir como contribuyente individual inscrito ante la Administración Tributaria?

**Gráfico 1. Conocimiento de las obligaciones tributarias**



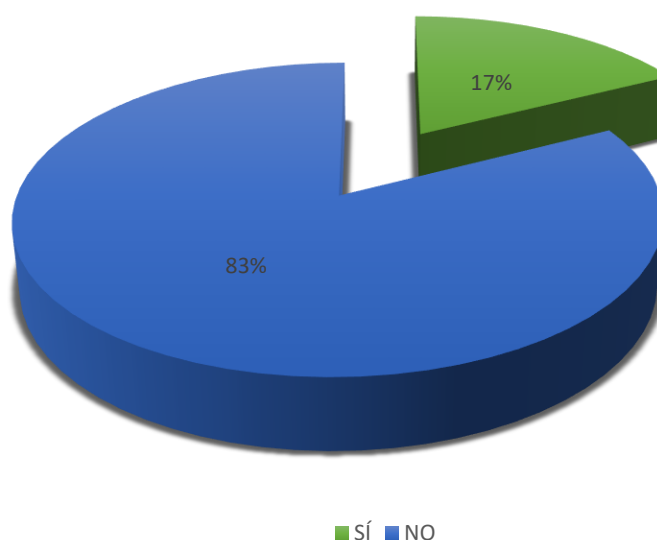
Fuente: Elaboración propia con base a encuesta realizada, julio 2020

## Análisis

La muestra examinada evidencia que la población desconoce cuáles son las obligaciones tributarias que conlleva estar inscrito en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas ante la Administración Tributaria, ya sea antes de iniciar operaciones comerciales o bien después de iniciada la operación, razón por la cual es de vital importancia se pueda externalizar el conocimiento de sus obligaciones tributarias de una forma clara, comprensible y eficiente, para que el contribuyente pueda cumplir con lo que estable la normativa tributario y que al momento en que el ente fiscalizador requiera información se pueda entregar oportunamente y adecuadamente lo solicitado.

## 2. ¿Conoce las infracciones establecidas en el Código Tributario al incumplir con las obligaciones tributarias?

**Gráfico 2. Conocimiento de las infracciones tributarias**



Fuente: Elaboración propia con base a encuesta realizada, julio 2020

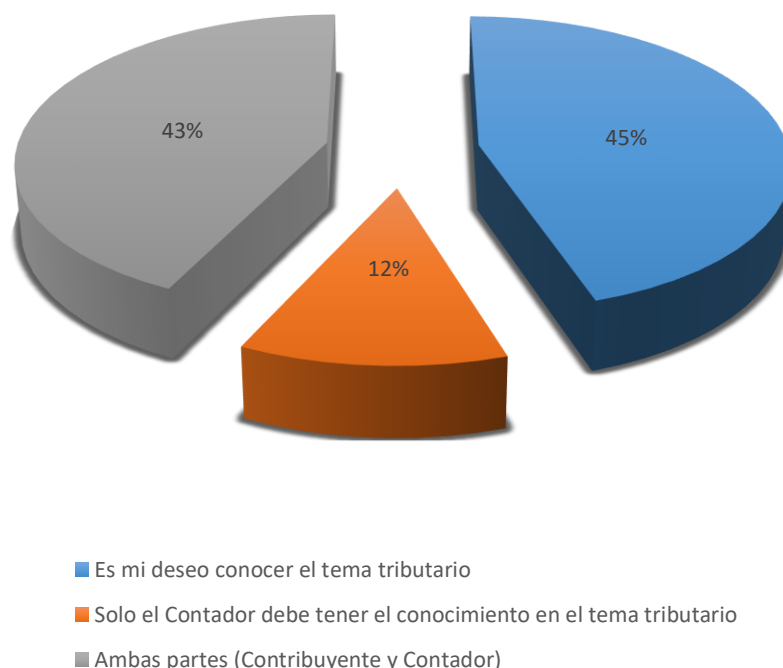
## Análisis

La muestra de la población encuestada evidencia la falta de conocimiento e indica que el contribuyente al no contar con el conocimiento sobre lo que establece el Código Tributario en relación a las infracciones tributarias, dan lugar a que este no prevea la magnitud de las consecuencias a las que puede ser sometido en el establecimiento de sanciones tributarias que el ente fiscalizador pueda imponer, afectando de esta manera su

capacidad económica al ser sujeto al pago de multas por el incumplimiento de sus obligaciones adquiridas.

- 3. Como contribuyente individual, es de su interés conocer sobre el tema tributario de su empresa, o ¿considera que el Contador externo o de planta es el que debería de tener únicamente el conocimiento del tema?**

**Gráfico 3. Conocimiento sobre el tema tributario**



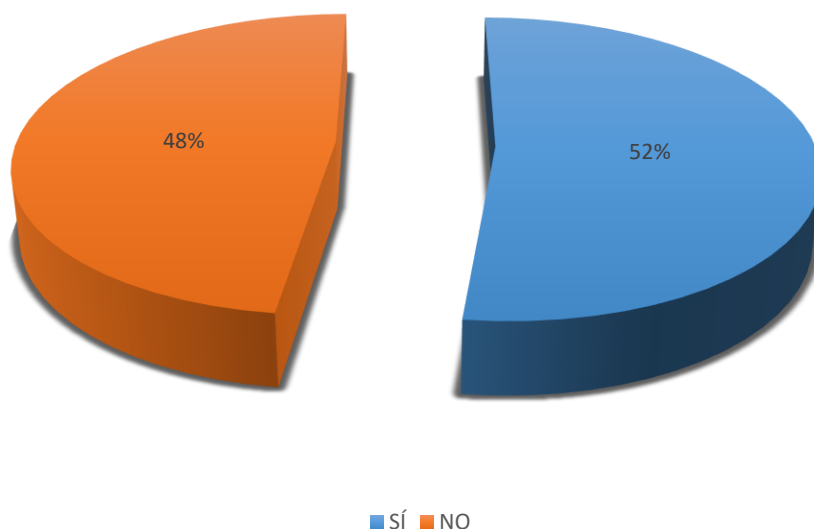
Fuente: Elaboración propia con base a encuesta realizada, julio 2020

### **Análisis**

Los resultados obtenidos evidencian que el contribuyente individual muestra interés en adquirir conocimientos en el tema tributario de la empresa, es importante que el contribuyente se involucre constantemente en dicho tema, y conozca a cerca de las situaciones que puedan afectarle, como consecuencia a las acciones tipificadas como infracciones o delitos tributarios que se detecten, lo cuales son objetos de imposición de sanciones tributarias o penales y por ende perjudica en el flujo de efectivo del contribuyente y afecta las operaciones comerciales que realice.

#### 4. ¿Alguna vez ha sido fiscalizado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria?

Gráfico 4. Fiscalización por parte de SAT



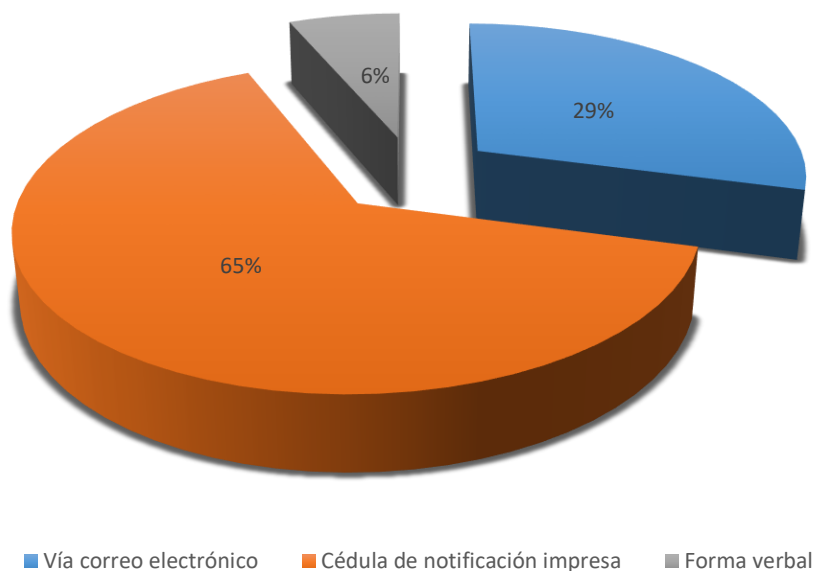
Fuente: Elaboración propia con base a encuesta realizada, julio 2020

#### Análisis

En los resultados obtenidos se evidencia que la probabilidad de que las auditorías tributarias sean realizadas a los contribuyentes son considerables, esto como resultado de que la Superintendencia de Administración Tributaria busca los mecanismos que le permita aumentar la verificación del correcto cumplimiento de la obligación tributaria a través de las diferentes herramientas que actualmente ha implementado y los planes de fiscalización que anualmente se proponen realizar, sin embargo es importante mencionar que aún no cuenta con una cobertura total para realizar tal verificación a cada contribuyente individual inscrito en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, que exista en el territorio guatemalteco.

## 5. ¿Por qué medio ha recibido requerimientos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria?

**Gráfico 5. Requerimientos de información por parte de SAT**



Fuente: Elaboración propia con base a encuesta realizada, julio 2020

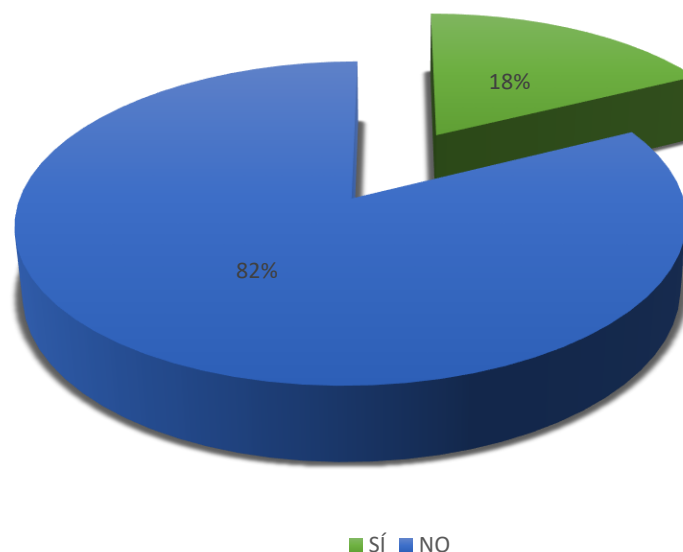
### **Análisis**

Los resultados obtenidos denotan que hay un porcentaje de población que no reconoce la diferencia entre un requerimiento formal recibido, la cual debe cumplir con los requisitos que indica el Código Tributario y una solicitud de información no formal donde se le solicita al contribuyente que aclarare o presente algún tipo de información, con el ánimo de realizar correcciones o aclaraciones y evitar la imposición de multas por sanciones que sean más significativas para el contribuyente. Las personas que respondieron que han recibido notificaciones verbales, siendo estos un menor porcentaje de los encuestados, desconocen totalmente el procedimiento correcto por medio del cual la Superintendencia de Administración Tributaria solicita información pertinente y que el contribuyente debe de presentar oportunamente para evitar cualquier tipo de sanción conforme lo establecido en el Código Tributario.



6. La Administración Tributaria constantemente implementa nuevas formas para verificar el cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, ¿considera que se encuentra informado sobre ellas?

Gráfico 6. Nuevas modalidades de verificación por parte de SAT



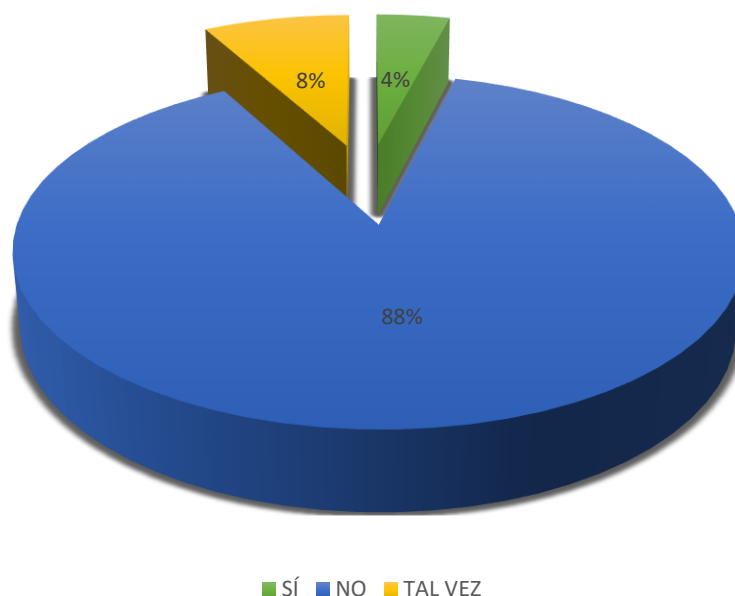
Fuente: Elaboración propia con base a encuesta realizada, julio 2020

### Análisis

La muestra examinada evidencia que la población desconoce sobre la implementación de los diferentes medios que utiliza la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar su gestión como ente fiscalizador.

Tales resultados demuestran que la población encuestada no se informa debido a diferentes circunstancias: como la falta de interés, la falta de conocimiento, no contar con accesos a las diferentes plataformas digitales que utiliza la Administración Tributaria para difundir la información, entre otros, y por lo tanto da lugar a que esa desinformación conlleve a debilitar a que el contribuyente no cuente con la suficiente y debida documentación para respaldar adecuadamente las transacciones comerciales o flujos de efectivo de las operaciones de la empresa.

7. ¿Considera que posee el conocimiento necesario para atender correctamente los requerimientos de la Administración Tributaria?

**Gráfico 7. Conocimiento para atender auditorías tributarias**

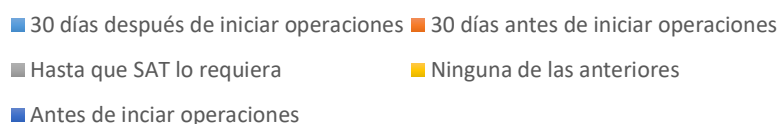
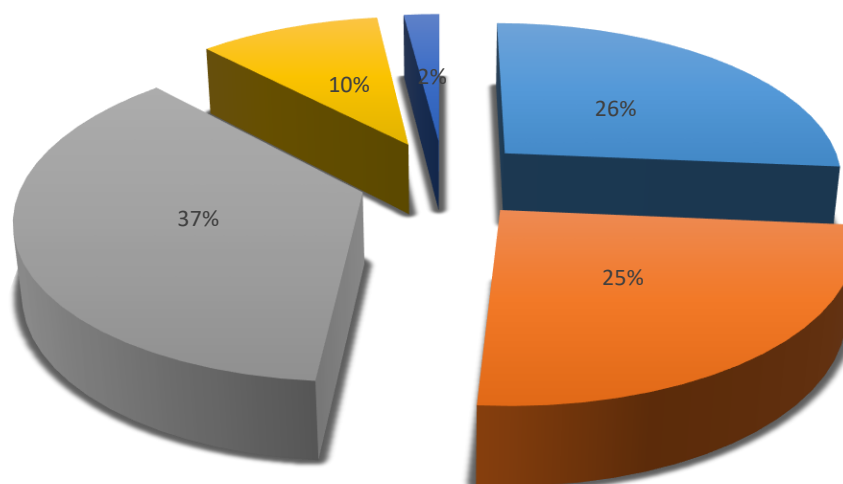
Fuente: Elaboración propia con base a encuesta realizada, julio 2020

### **Análisis**

Los resultados revelan que el contribuyente individual no posee el conocimiento en materia tributaria sobre los requerimientos que la Administración Tributaria pudiera realizarle, de tal manera que al no poseer el conocimiento necesario y suficiente, los contribuyentes individuales son vulnerables a las solicitudes que la Superintendencia de Administración Tributaria realice, ya que podrían solicitar información que no se encuentra basada en ley y que este fuera de las facultades que la misma Administración pudiera tener, para realizar la comprobación de las obligaciones tributarias del contribuyente.

### **8. Al iniciar operaciones comerciales con un nuevo establecimiento, ¿a los cuántos días se debe inscribir en SAT?**

**Gráfico 8. Inscripción de establecimiento en SAT**

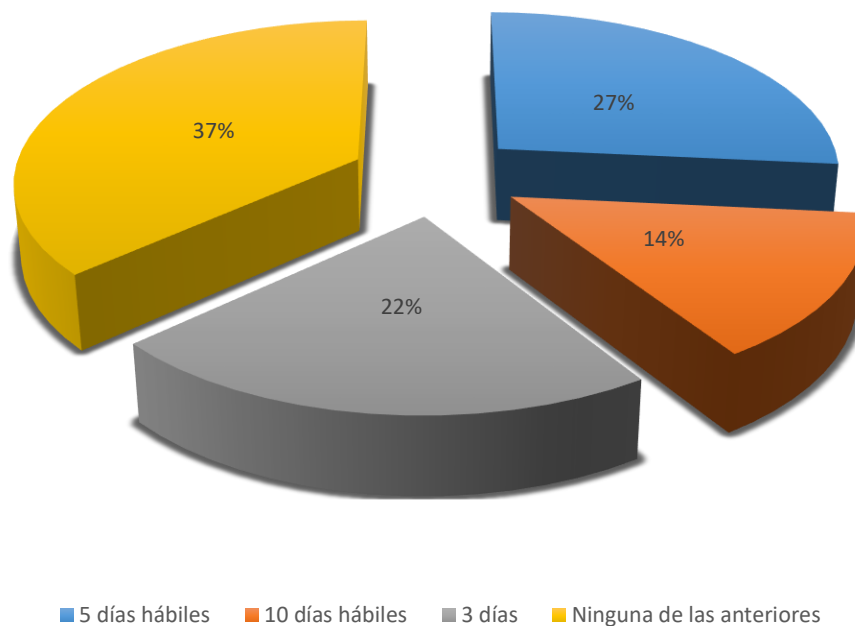


Fuente: Elaboración propia con base a encuesta realizada, julio 2020

### **Análisis**

Se evidencia que los plazos que son establecidos dentro de la normativa tributario son de desconocimiento del contribuyente y una minoría si considera que tiene que cumplir con la formalidad de inscripción en SAT como parte de la obligación como contribuyente individual. Sin embargo en dicha muestra se evidencia la falta de interés por informarse del plazo correcto para la inscripción de la empresa ante la Administración Tributaria, lo que puede considerarse como poca moral tributaria en la población encuestada.

**9. En el caso que la Superintendencia de Administración Tributaria le requiera información, ¿conoce el plazo de días en el que deberá presentar la documentación solicitada?**

**Gráfico 9. Plazo para atender un requerimiento de información**

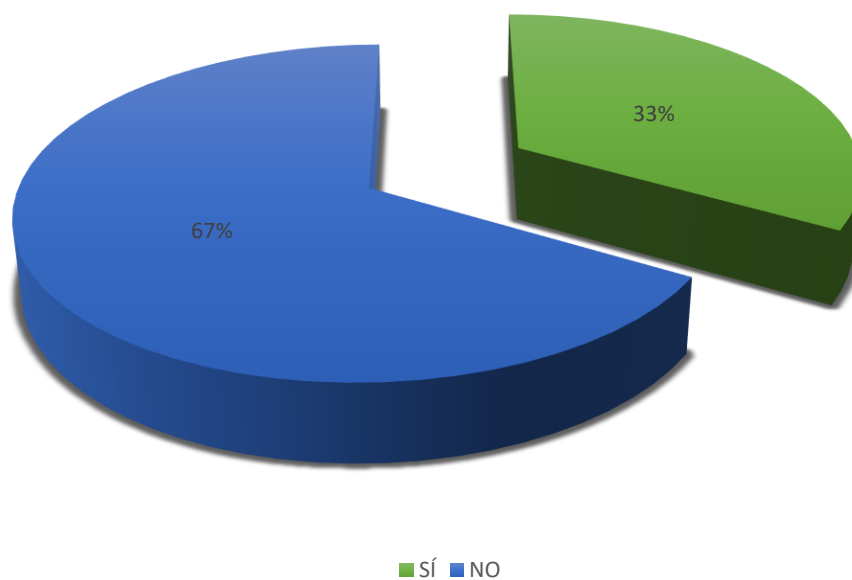
Fuente: Elaboración propia con base a encuesta realizada, julio 2020

### **Análisis**

Los resultados obtenidos denotan que un porcentaje de población al no conocer los plazos legales establecidos en la normativa y cumplir con ellos, dan lugar a que los contribuyentes puedan ser sancionados por no entregar la documentación en el debido número de días que la normativa establece, aun contando con la documentación si no se presenta en el correspondiente tiempo, le será impuestas las sanciones que le apliquen según sea el caso. Se debe considerar la importancia de dichos plazos ya que ellos establecen el parámetro del tipo de sanción que le corresponde se le apliquen.

## 10. ¿Conoce cuál es la diferencia entre infracción tributaria y delito tributario?

**Gráfico 10. Conocimiento de infracción y delito tributario**



Fuente: Elaboración propia con base a encuesta realizada, julio 2020

### **Análisis**

Los resultados evidencian que el contribuyente al no conocer la importancia de sus obligaciones tributarias, la consecuencia puede llegar hasta la vía penal, no sólo por tratarse de una infracción tributaria si no que esta genera un delito tributario cuya consecuencia podría ser la cárcel.

### **4.3. Mecanismos para atender auditorías tributarias por parte de la Administración tributaria (Casos prácticos).**

En el presente capítulo se desarrolla el caso práctico, el cual está diseñado en tres partes, que son las siguientes:

El caso práctico I, trata sobre el procedimiento efectuado en el operativo de presencia fiscal para la verificación de la emisión de facturas por cada venta realizada, en este caso en particular se consideró una empresa individual que se dedica a la compra, venta de productos electrónicos. En el negocio propiedad de la entidad contribuyente se detectó por parte de la Administración Tributaria que no emitió la factura correspondiente por una venta realizada; se desarrolla el procedimiento efectuado desde que es detectada la infracción hasta la imposición de la sanción por cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios y el mecanismo para atender dicha auditoría.

El caso práctico II, comprende el procedimiento de revisión de libros y registros contables practicada a una empresa individual, cuando se detecta que los mismos no se encuentran operados al día. Se incluyen todos los documentos importantes que se dan a conocer a los contribuyentes en esta clase de revisiones, como por ejemplo: el nombramiento, requerimiento de información, el acta de actuaciones de auditores tributarios mediante la cual se hace constar la infracción, la correspondiente audiencia y cédula de notificación para el cobro de la multa por la infracción detectada; además, se da a conocer el mecanismo de utilizar la rebaja del 75% de la multa impuesta.

El caso práctico III, trata del procedimiento realizado cuando un contribuyente comete resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, por no presentar la documentación solicitada en un requerimiento de información, dentro del plazo de tres (3) días hábiles siguientes de notificado y las sanciones aplicables como consecuencia de tal acción. Todos los documentos que se dan a conocer en los presentes casos prácticos son de conocimiento general de los contribuyentes, la Administración Tributaria los da a conocer en caso de revisiones y como consecuencia de las mismas.

## **CASO I (NO FACTURACIÓN)**

### **4.3.1. Introducción caso I**

En el presente caso práctico se analizará el procedimiento que se lleva a cabo en el operativo de presencia fiscal efectuado a una empresa individual, al determinarse que no emite la factura correspondiente por una venta realizada. A continuación se mostrarán las actuaciones que realiza internamente la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) previo a efectuarse la presencia fiscal al contribuyente, posteriormente se conocerán los antecedentes de la empresa, el diagrama del procedimiento del operativo de presencia fiscal y el desarrollo del caso práctico.

### **4.3.2. Actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria**

Previo a llevar a cabo una presencia fiscal a los contribuyentes, es necesario que se realicen ciertas atribuciones administrativas siendo estas: la programación de las presencias fiscales, la selección de los contribuyentes y la emisión de los nombramientos respectivos, a cargo de diferentes dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

La programación de las presencias fiscales y selección de los contribuyentes, está a cargo del Departamento de Procesos Masivos de la Intendencia de Fiscalización. Para la realización de estas actividades, toman en cuenta ciertas normas contenidas en manuales y guías internas de la institución, así como diversos factores como: el comportamiento tributario de los contribuyentes, las diferentes áreas o zonas geográficas de la República, tipo de actividad económica de los contribuyentes, festividades y eventos estacionales, etc., que le ayudarán a darle el tipo de enfoque de presencia fiscal que se necesita. La emisión y firma de los nombramientos está a cargo del Jefe de División de Fiscalización, quien deberá remitirlos a la Sección de Operativos Fiscales, para ser entregados a los auditores designados, con el fin de efectuar el operativo a los contribuyentes.

### 4.3.3 Antecedentes de la empresa y del caso

Se consideró una empresa individual, que se dedica a la compra, venta de productos electrónicos, denominada “Tecnopunto”, quien se identifica con NIT 123222-1, domicilio fiscal y comercial ubicado en 4a. Calle 10-52, Zona 19, Guatemala, Guatemala, su propietario es el señor: Pedro Francisco Consuela Can. La entidad contribuyente se encuentra afiliada al Impuesto al Valor Agregado régimen general y al Impuesto Sobre la Renta en el régimen Sobre las utilidades de Actividades Lucrativas.

El 24 de agosto de 2019, el Jefe de la División de Fiscalización, Gerencia Regional Central, de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, emite y firma el nombramiento número OP-2019-08-27, para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes propietarios de los establecimientos ubicados en la zona 19 del municipio de Guatemala del departamento de Guatemala.

Los auditores facultados con el respectivo nombramiento, proceden ubicarse aproximadamente a tres metros del establecimiento denominado Tecnopunto, ubicado en 4a. Calle 10-52 Zona 19, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, con el fin de verificar la emisión de facturas por las ventas realizadas. En donde observaron que una persona canceló en efectivo la cantidad de Q250.00 por concepto de una compra de aparatos electrónicos, y se evidencia que el dependiente del negocio no le emitió ni entregó la factura correspondiente.

Los auditores tributarios se identificaron con sus respectivos gafetes ante el comprador y lo entrevistaron, preguntándole pormenores de la compra realizada, manifestando que pagó en efectivo la cantidad de Q.250.00 por concepto de aparatos electrónicos y que no le emitieron ni entregaron la factura correspondiente.

Posteriormente, se identifican con sus respectivos gafetes y nombramiento ante el señor Pedro Francisco Consuela Can, quien dijo actuar como propietario de la entidad contribuyente, solicitándole los talonarios de facturas en uso, con el fin de revisar las facturas emitidas hasta el momento, comprobándose que en los talonarios de facturas,

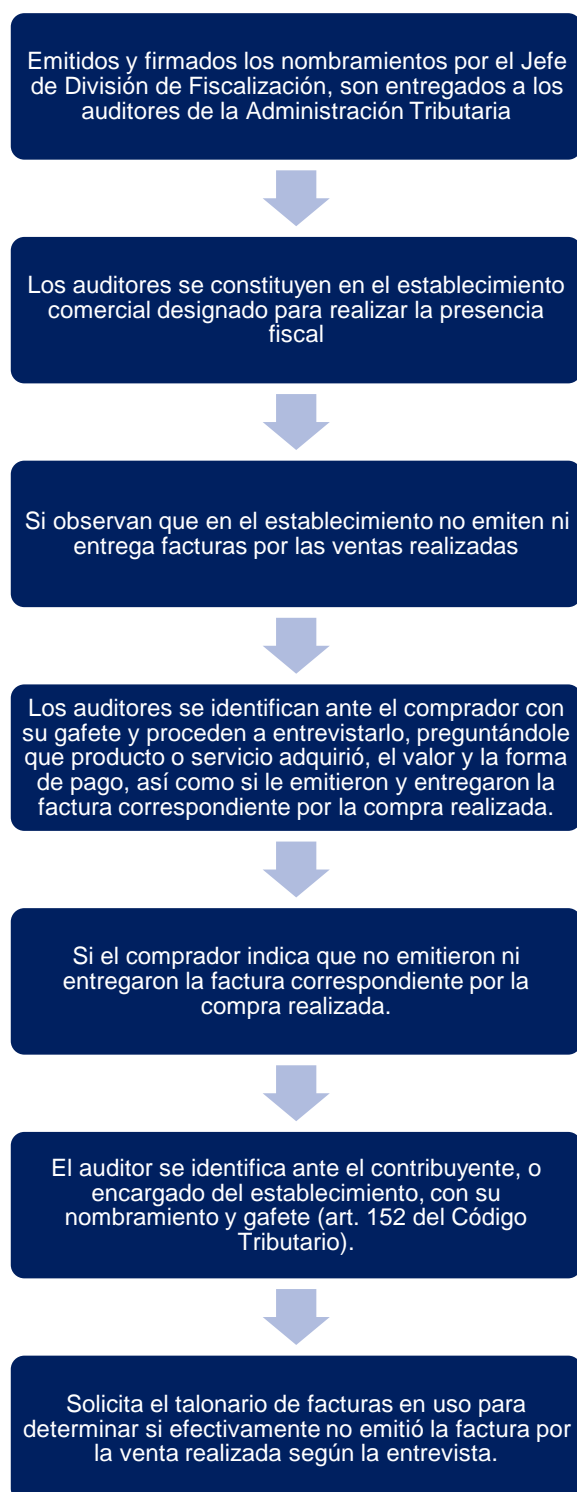


no se encuentra emitida ninguna factura por el importe de la venta realizada, y que las últimas facturas emitidas son del día anterior. Hecho que viene a confirmar la no emisión de la factura por la venta realizada.

Comprobada la omisión de la infracción por no emitir o no entregar facturas exigidas por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecido en las mismas, procedieron a suscribir el acta de actuaciones de auditores tributarios número doce guión dos mil diecinueve (12-2019) de fecha 24 de agosto de 2019, para dejar constancia documentada de la infracción cometida, como lo establecen los artículos 85 numeral 2) y 151 del Código Tributario y sus reformas.

A continuación se detalla el procedimiento que se efectúa en el operativo de presencia fiscal, cuando se detecta que los contribuyentes no emiten factura por cada transacción de venta realizada.

#### 4.3.4. Diagrama del procedimiento efectuado en la verificación de emisión de facturas



Fuente: Elaboración propia con base a la investigación realizada / Código Tributario.



Fuente: Elaboración propia con base a la investigación realizada / Código Tributario.

#### **4.3.5. Descripción de los mecanismos a utilizar en donde la Administración Tributaria verifica la emisión de facturas por cada venta realizada**

Esta actividad tiene por finalidad verificar que los contribuyentes cumplan con la emisión y entrega de facturas, mismas que deben extender por la transferencia de bienes o la prestación de servicios conforme a la normativa aplicable. El auditor de la Administración Tributaria realiza una labor de control, ubicándose en algún punto estratégico para observar las ventas que realiza determinado contribuyente, cabe mencionar que ésta es una actividad o visita sorpresiva, para comprobar si se cumple con la obligación sin excepción alguna.

- **Mecanismo preventivo**

Dentro del mecanismo para que dicha auditoria no tenga implicaciones de infracción tributaria el contribuyente deberá observar lo siguiente:

##### **a. Emisión y entrega de la factura**

Es importante que el contribuyente conozca de la obligación de emitir y entregar la factura correspondiente, por cada venta que realice. La Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica el momento de emitir o entregar al comprador la factura. En el caso de una venta de bienes, se emitirá y entregará la factura correspondiente, en el momento de la entrega real de los bienes. En caso de una prestación de servicios, se emitirá y entregará la factura en el momento que se reciba la remuneración. Aunque el comprador no solicite la factura por la compra realizada, el contribuyente está obligado a emitir la factura. Si el comprador no tuviera NIT o no quisiera proporcionar su nombre, se emitirá a nombre de consumidor final o sus siglas C.F.

**Los contribuyentes están obligados a emitir facturas por todas las ventas o la prestación de servicios que realicen, no importando el monto de la venta, a excepción de los pequeños contribuyentes que le atañen otro tipo de procedimiento.**

Por lo que con base a la normativa vigente, el contribuyente debe cumplir con lo indicado entregando la respectiva factura en cada venta realiza.

#### **b. Cumplir con los requisitos que debe contener cada factura**

Otro punto importante a observarse en este tipo de auditorías tributarias es que adicional a la emisión de las facturas correspondientes, el contribuyente realice la verificación de autorización de documentos y revisión de que cumpla con los requisitos mínimos.

En esta revisión el auditor de la Administración Tributaria solicitará al contribuyente las facturas en uso, para verificar que se encuentren autorizadas. También se verificará que las mismas cumplan con los requisitos legales establecidos en los artículos 30, 31, 32 y 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Asimismo se verificará que las máquinas registradoras cuenten con la debida autorización y que sean utilizadas en el lugar registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Los requisitos mínimos que debe contener son los siguientes:

1. Indicar la palabra factura o documento de que se trate.
2. Serie y número correlativo a cada tipo de documentos.
3. Indicar la leyenda "Sujeto a pagos trimestrales".
4. Nombres y apellidos completos del contribuyente y el nombre comercial del negocio.
5. Número de Identificación Tributaria (NIT) del contribuyente emisor.
6. Dirección del establecimiento en donde se emita el documento.
7. Fecha de emisión del documento.
8. Espacio para colocar el nombre y apellidos o razón social del adquiriente.
9. NIT del adquiriente. Si dado el caso no lo tiene o no lo proporciona consignar consumidor final o bien las siglas C.F. o DPI.
10. Descripción de la venta realizada y sus respectivos valores monetarios.
11. Descuentos concedidos, si los hubiere.
12. Cargos aplicados



emitiendo un número de resolución, impreso en una calcomanía, la cual debe ser pegada en la máquina para su identificación.

El operativo de presencia fiscal podrá realizarse a cualquier tipo de negocio o empresa que realice actividades de venta de bienes o prestación de servicios.

Podrá solicitar verbalmente los talonarios de facturas en uso y por utilizar, así como acceso a máquinas autorizadas para emitir facturas, con el fin de tomar nota del número de facturas emitidas y el monto de las ventas realizadas durante el día.

El cumplimiento de lo indicado anteriormente conlleva a que al momento de la verificación de la facturación, la Administración Tributaria no tenga ningún reparo que realizar al contribuyente auditado.

- **Mecanismos para atender la auditoria tributaria en caso de infracción por no emitir factura correspondiente**

Antes de iniciar dicha revisión el contribuyente individual deberá considerar lo siguiente para dicho caso:

1. Verificar el nombramiento emitido por la Administración Tributaria en donde autoriza y designa a un funcionario o empleado para el desarrollo de una auditoria tributaria, sea mediante la emisión de un nombramiento oficial, y principalmente debe observar los siguientes aspectos:
  - a. Que consten los nombres completos de los funcionarios o empleados designados, los alcances, en cuanto a la indicación del contribuyente a verificar indicando su nombre completo y NIT, y las obligaciones y períodos fiscales respectivos, o en su caso una delimitación territorial en la que se ubiquen los sujetos pasivos a fiscalizar.

- b. Dicho nombramiento oficial debe ser emitido por funcionario legitimado para ello, de lo contrario el procedimiento es nulo de pleno derecho desde la emisión del nombramiento. Los nombramientos deben ser emitidos los Jefes De División De Fiscalización de las distintas gerencias regionales (central, sur, occidente y nororiente).
2. El contribuyente adicional a solicitar el respectivo nombramiento que le faculta para realizar la verificación, debe identificarse con su gafete y si existe duda razonable puede llamar al teléfono PBX 2329-7000 ext. 4103 o ingresar al Portal de SAT en la sección de “Número y Nombre de Puestos y Plazas de la SAT” o en el siguiente link <https://portal.sat.gob.gt/portal/libre-acceso-la-informacion-publica/menu-ley-info-publica/numeral-4-numero-nombre-puestos-plazas-sat/>. Para verificar la autenticidad de la identidad del auditor.
3. El contribuyente al no presentar la última factura emitida, el auditor de SAT procederá a dejar constancia documentada de los hechos que pueden constituir infracción por medio de un acta de actuaciones tal como lo establece el art. 151 del Código Tributario.
4. El contribuyente debe verificar que lo consignado en el acta emitida por el auditor tributario, y no dejarse llevar por la propuesta que la misma SAT realizará, toda vez que el apartado del manifiesto es fundamental para dar vida a una posible infracción o es el medio fundamental de defensa.
5. Al realizar la verificación, el contribuyente puede manifestar lo que estime pertinente en las actas que autoricen los fiscalizadores actuantes, con base artículo 151 del Código Tributario. Y de igual forma puede obtener copia de las actuaciones.
6. El auditor tributario al realizar la comprobación que no se está emitiendo la factura respectiva, suscribe acta de actuaciones de auditores tributarios, para dejar constancia documentada de los hechos que pueden constituir infracción, según el artículo 85 del Código Tributario.



7. El contribuyente podrá hacer uso del mecanismo establecido en el Código Tributario y solicitar a juez competente el reemplazo de la sanción de cierre temporal por una multa equivalente hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento durante el último período mensual. Según lo indica el artículo 86 penúltimo párrafo esta multa no podrá ser menor a diez mil quetzales (Q10,000.00).
8. Dicha solicitud se presentará ante el juez competente a través de un memorial (según propuesta de memorial ver Anexo I) donde se solicite el reemplazo de la sanción de cierre temporal del establecimiento, en los casos en que el reemplazo de la sanción le beneficie al contribuyente.
9. En el supuesto que el Juez de Ramo Penal, dicte la autorización para que se proceda con el reemplazo de la multa, el contribuyente deberá realizar el pago efectivo, por medio del formulario No. 811, emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria.
10. El contribuyente debe solicitar acta, donde conste que el proceso de la sanción por la multa ya fue pagada, de esta manera concluye el caso de la infracción cometida.
11. En el supuesto que al momento de la verificación de la emisión de la factura, si se utiliza un sistema que se requiera de energía eléctrica o un medio electrónico y haya dejado de facturar por problemas que no son del control del contribuyente, como por ejemplo, la suspensión de la energía eléctrica en el sector, dado el caso de mantenimientos en las redes eléctricas o algún accidente ocurrido, el contribuyente podrá hacer uso de su derecho de petición y defensa establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, aunado al artículo 78 del Código Tributario utilizando para ellos propuesta de memorial (ver anexo 1) realizando los cambios respectivos que le apliquen según sea el caso, ya que estos acontecimientos se considerarían de fuerza mayor o caso fortuito, debiendo documentar oportunamente todas las pruebas necesarias y pertinentes para resolver la circunstancias respectivas, dentro de las cuales se pueden mencionar las siguientes:

- Dictamen o aviso por parte de la empresa eléctrica que corresponda, donde se compruebe tales actos.
- Fotografías de los hechos ocurridos.
- Videos que comprueben el hecho.
- Listado de clientes que compraron, a los cuales no se les factura debido al hecho ocurrido, juntamente con los correos electrónicos a los que se les hizo llegar la factura cuando el inconveniente se resolvió.

Es importante recalcar que el contribuyente al cumplir con sus obligaciones tributarias indicados en el apartado de “Mecanismos preventivos”, y verificando continuamente estos aspectos indispensables se podrá cumplir con lo requerido en la norma tributaria y de esta manera atender la auditoria tributaria que la Administración Tributaria realice al entregarle la documentación que corresponde, evitando de esta manera que el cierre del establecimiento se efectúe por orden de juez de ramo penal correspondiente y en el caso que se imponga la sanción, el contribuyente podrá evaluar si procederá a realizar la solicitud ante el juez competente del reemplazo de la sanción impuesta o interponer el Recurso de apelación.

## **CASO II**

### **VERIFICACIÓN DE LIBROS Y REGISTROS CONTABLES (LIBROS NO AL DIA)**

#### **4.3.6. Introducción caso II**

En el presente caso práctico se desarrollará el procedimiento realizado en una auditoría tributaria de verificación de libros y registros contables, cuando se determina que los mismos no se encuentran operados al día, como lo establece el artículo 94 numeral 4 del Código Tributario. Se muestran los documentos siguientes: el nombramiento que faculta a los empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar verificaciones, el requerimiento de información con su respectiva cédula de notificación, el acta donde se hacen constar hechos que pueden constituir infracciones, la audiencia donde se le da a conocer al contribuyente la multa impuesta por la Administración Tributaria, el memorial de evacuación de audiencia presentado por el contribuyente de aceptación de la multa impuesta, utilizando el derecho a rebaja del 75% de la multa impuesta, según el artículo 146 del Código Tributario y la resolución de la Superintendencia de Administración Tributaria donde liquida la multa respectiva.

#### **4.3.7. Actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria**

Previo a llevar a cabo una presencia fiscal a los contribuyentes, es necesario que se realicen ciertas atribuciones administrativas siendo estas: la programación de las presencias fiscales, la selección de los contribuyentes y la emisión de los nombramientos respectivos, a cargo de diferentes dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

La programación de las presencias fiscales y selección de los contribuyentes, está a cargo del Departamento de Procesos Masivos de la Intendencia de Fiscalización. Para la realización de estas actividades, toman en cuenta ciertas normas contenidas en manuales y guías internas de la institución, así como diversos factores como: el comportamiento tributario de los contribuyentes, las diferentes áreas o zonas geográficas

de la República, tipo de actividad económica de los contribuyentes, festividades y eventos estacionales, etc., que le ayudarán a darle el tipo de enfoque de presencia fiscal que se necesita.

La emisión y firma de los nombramientos está a cargo del Jefe de División de Fiscalización, quien deberá remitirlos a la Sección de Operativos Fiscales, para ser entregados a los auditores designados, con el fin de efectuar el operativo a los contribuyentes.

#### **4.3.8. Antecedentes de la empresa y del caso**

Se consideró una empresa individual, que se dedica a la compra, venta de productos electrónicos, denominada “Tecnopunto”, quien se identifica con NIT 123222-1, domicilio fiscal y comercial ubicado en 4a. Calle 10-52, Zona 19, Guatemala, Guatemala, su propietario es el señor: Pedro Francisco Consuela Can. La entidad contribuyente se encuentra afiliada al Impuesto al Valor Agregado régimen general y al Impuesto Sobre la Renta en el régimen Sobre las utilidades de Actividades Lucrativas.

El 06 de septiembre de 2019, fue emitido el nombramiento OP-2019-10-100 por el Jefe de División de Fiscalización Gerencia Regional Central, de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes propietarios de establecimientos ubicados en los municipios del departamento de Guatemala.

Para el efecto los auditores tributarios de la Administración Tributaria, se constituyeron en el domicilio fiscal de la entidad contribuyente Pedro Francisco Consuela Can, con número de identificación tributaria 123222-1, ubicado en: 4a. Calle 10-52, Zona 19, Guatemala, Guatemala, con el objeto de notificar el requerimiento de información OP-2019-10-100 de fecha 06 de septiembre de 2019, en el cual se solicitan libros contables (inventario, diario, mayor y estados financieros), libro de compras y servicios recibidos y libro de ventas y servicio prestados, para que los presente dentro de los tres (3) días hábiles, siguientes de notificado.

Los auditores tributarios se identifican con su nombramiento y gafete, entregan el requerimiento de información, que fue recibido mediante cédula de notificación firmada por el señor propietario Pedro Francisco Consuela Can, a las quince horas con veinticinco minutos del día 06 de septiembre de 2019.

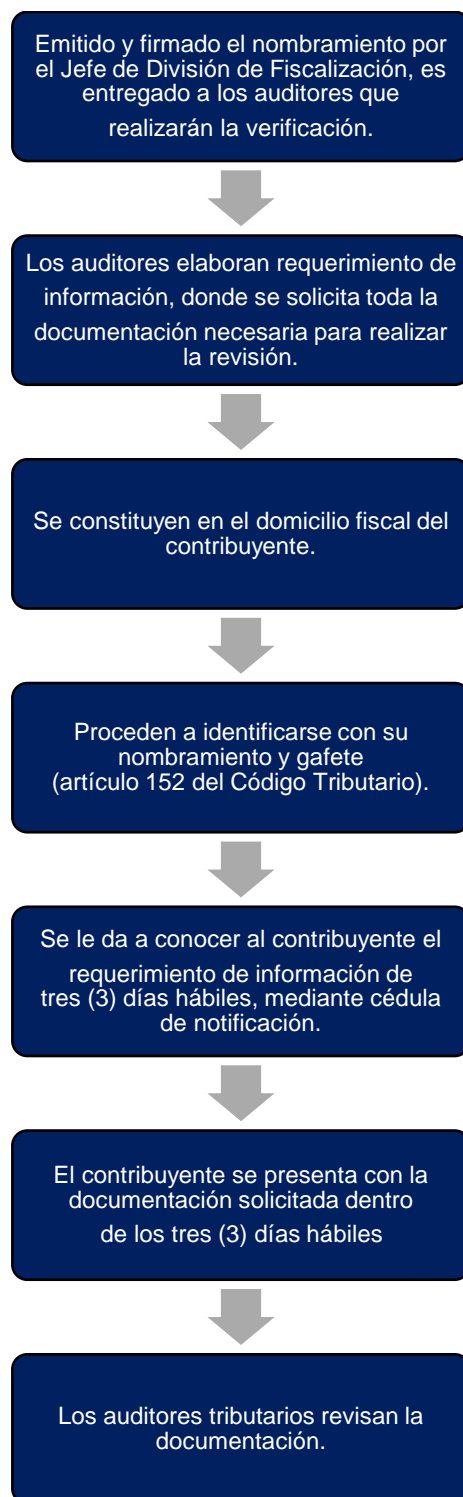
El 09 de septiembre de 2019 se presentó el propietario de la empresa Tecnopunto, a la Sección de Operativos Fiscales con la documentación solicitada en el requerimiento en mención. Los auditores tributarios al revisar la documentación presentada, establecen que los libros solicitados se encuentran operados en las siguientes fechas:

- a. Libro de inventarios: sin registros,
- b. Libros de diario, mayor y de estados financieros: al 31 de diciembre de 2017,
- c. Libro de compras y servicios: al 31 de julio de 2019 y
- d. Libro de ventas y servicios: al 31 de agosto de 2019.

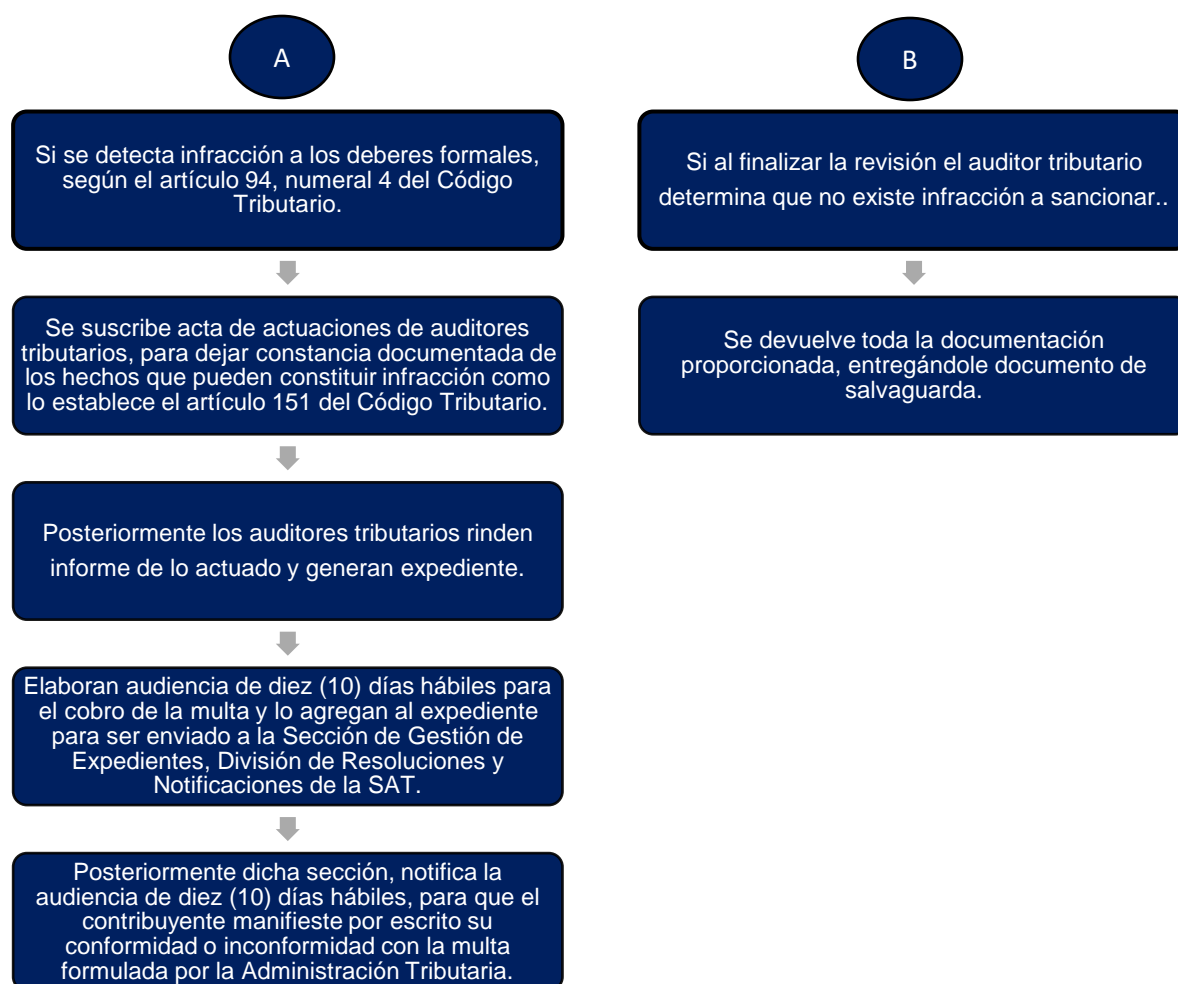
Por lo que **dichos libros no se encuentran operados al día**. Para dejar constancia de lo indicado, se suscribió el acta de actuaciones de auditores tributarios número cincuenta y cinco guion dos mil diecinueve (55-2019) de fecha 09 de septiembre de 2019.

A continuación se detalla el procedimiento que se realiza en el operativo fiscal de verificación de libros y registros contables.

#### 4.3.9. Diagrama del procedimiento efectuado en la auditoría tributaria para la verificación de tener al día los libros y registros contables



Fuente: Elaboración propia con base a la investigación realizada / Código Tributario.



Fuente: Elaboración propia con base a la investigación realizada / Código Tributario.

#### **4.3.10. Descripción de los mecanismos a utilizar en una auditoría tributaria con el fin de que la Administración Tributaria realice la verificación de tener al día los libros y registros contables**

Como se pudo ver en capítulos anteriores, dentro de las obligaciones formales de los contribuyentes están: tener libros contables habilitados por la Administración Tributaria y llevarlos conforme al Código Comercio y las leyes tributarias específicas. Una de las funciones de la Administración Tributaria es verificar que se cumplan las obligaciones tributarias formales, por lo que la misma, por medio del operativo de verificación de libros y registros contables, solicitará al contribuyente la documentación necesaria para la revisión antes mencionada.

Por lo que la importancia de llevar los libros y registros contables conforme a la ley, radica en que éstos, son la base para elaborar las declaraciones fiscales del contribuyente.

- **Mecanismo preventivo**

Las actividades que se realizan en este tipo de procedimientos y lo que el contribuyente debe considerar al momento en que los auditores tributarios le solicite la documentación por medio de un requerimiento de información, es lo siguiente:

### **1. Libros y registros contables para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa conforme el Código de Comercio de Guatemala:**

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, deben hacerlo de forma organizada y de acuerdo con el sistema de partida doble, asimismo, aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados. Para ese efecto deberán solicitar en cualquier agencia u oficina tributaria del país, la habilitación de los siguientes libros o registros:

- a. Inventarios;
- b. De primera entrada o diario;
- c. Mayor o centralizador;
- d. De Estados Financieros.

Cabe indicar que en el libro o registro de Estados Financieros, contendrán:

1. El balance general de apertura y los ordinarios y extraordinarios.
2. Los estados de pérdidas y ganancias.
3. Cualquier otro estado que a juicio del comerciante sea necesario para mostrar su situación financiera.

Los libros descritos anteriormente deben estar autorizados también por el Registro Mercantil. Es importante señalar, que los comerciantes podrán utilizar otros registros que



estimen necesarios por exigencias contables y administrativas o bien en virtud de otras leyes especiales.

Independientemente de las obligaciones en materia contable que establece el Código de Comercio de Guatemala para los contribuyentes considerados comerciantes y para aquellos que no son considerados como tales, siempre que sean contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado en el Régimen General, deberán llevar los libros siguientes:

- a. Libro de compras y servicios recibidos
- b. Libro de ventas y servicios prestados.

Conforme lo regulado en los artículos 40 numeral 1 y 3, del 42 numeral 3 y 4 de la Ley de Actualización Tributaria, los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, inscritos en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben respaldar la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, con los siguientes documentos:

- Con los registros de balance general, estado de resultados, flujo de efectivo y estado de costo de producción, cuando corresponda.
- El registro de inventarios de bienes disponibles para la venta deberá contener el detalle de cada uno de los bienes que lo integran, dicho detalle incluirá lo siguiente:
  1. Código del bien si lo tuviere
  2. Nombre o denominación
  3. Cantidad total
  4. Unidad que se toma como medida
  5. Precio de cada unidad
  6. Valor total

## **2. Habilitación de libros o registros contables ante la Administración Tributaria**

Los libros contables podrán ser manuales o computarizados, a conveniencia del contribuyente o responsable tributario, dichos libros deben ser habilitados por la Administración Tributaria.

Para el efecto, el contribuyente o responsable que inscriba ante la Administración Tributaria alguna empresa, establecimiento o negocio, deberá gestionar y seguir los siguientes pasos:

- a. Ingresar a Declaraguatate: <https://declaraguatate.sat.gob.gt/declaraguatate-web/>
- b. Seleccionar: el formulario SAT-7121 Habilitación y autorización de libros.
  - Ingresar: NIT contribuyente
  - Ingresar contraseña SAT en Línea.
- c. Hacer clic en buscar
  - Seleccionar: tipo de libro si es manual o computarizado.
  - Establecimiento
- d. Hacer clic: En congelar e imprimir boleta SAT-2000
  - Pagar la boleta SAT-2000 en Banca en Línea o Ventanilla Bancaria. (Q0.50 por cada hoja a habilitar).
- e. Después de cancelada la boleta SAT-2000, ingresar a Declaraguatate
  - Opción buscar formulario.
  - Ingresar número de formulario y número de acceso.
- f. Imprime tú Resolución de Habilitación de Libros.

## **3. Autorización de libros o registros contables ante el Registro Mercantil**

Paso 1: Pagar en la Agencia de Banrural en el Registro Mercantil, cualquiera de sus agencias, o en línea Q 0.20 por cada hoja del libro que se trate.

Paso 2. Presentar en la Ventanilla de Autorización de Libros del Registro Mercantil solicitud que contenga:

- 2.1 Nombre del propietario de la empresa o representante legal de la sociedad.
- 2.2 Nombre de la empresa o sociedad y consignar el número de Expediente.
- 2.3 Deberá indicar: Nombre de libros y cantidad de hojas.
- 2.4 Firma del Solicitante, adjuntar fotocopia de DPI y copia de boleto de ornato.
- 2.5 Adjuntar comprobante de pago.
- 2.6 Entrega de stickers.

Al cumplir correctamente con los numerales 1, 2 y 3 indicados anteriormente, se deben realizar los registros de cada operación contable por parte del contribuyente, tal como lo indica el artículo número 94 numeral 4, que dichos registros se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los **dos (2) meses** calendario inmediatos siguientes de realizados, esto con el fin de evitar ser sancionado y al contar de esta manera con toda la información indicada se podrá proporcionar a la Administración Tributaria lo solicitado y dar cumplimiento al requerimiento de información en la auditoría realizada al contribuyente individual.

- **Mecanismo para atender la auditoria tributaria en caso de infracción por no tener los libros al día o no contar con ellos**

Antes de iniciar dicha revisión el contribuyente individual deberá considerar lo siguiente para dicho caso:

1. Verificar el nombramiento emitido por la Administración Tributaria en donde autoriza y designa a un funcionario o empleado para el desarrollo de una auditoria tributaria, sea mediante la emisión de un nombramiento oficial, y principalmente debe observar los siguientes aspectos:
  - a. Que consten los nombres completos de los funcionarios o empleados designados, los alcances, en cuanto a la indicación del contribuyente a verificar indicando su nombre completo y NIT, y las obligaciones y períodos fiscales respectivos, o en su

caso una delimitación territorial en la que se ubiquen los sujetos pasivos a fiscalizar.

- b. Dicho nombramiento oficial debe ser emitido por funcionario legitimado para ello, de lo contrario el procedimiento es nulo de pleno derecho desde la emisión del nombramiento. Los nombramientos deben ser emitidos por los Jefes De División De Fiscalización de las distintas gerencias regionales (central, sur, occidente y nororiente).
2. El contribuyente adicional a solicitar el respectivo nombramiento que le faculta para realizar la verificación, debe identificarse con su gafete y si existe duda razonable puede llamar al teléfono PBX 2329-7000 ext. 4103 o ingresar al Portal de SAT en la sección de “Número y Nombre de Puestos y Plazas de la SAT” o en el siguiente link <https://portal.sat.gob.gt/portal/libre-acceso-la-informacion-publica/menu-ley-info-publica/numeral-4-numero-nombre-puestos-plazas-sat/>. Para verificar la autenticidad de la identidad del auditor.
3. Es importante considerar la información que la Administración tributaria este solicitando, para este punto podrá hacer uso de un “check list” según formato propuesto (Ver anexo II), considerando la información que si posea y la que no se encuentre en poder del contribuyente, esto con el fin de visualizar y controlar que información se podrá y deberá entregar al fisco oportunamente y tomar decisiones eficientes.
4. Aunado al punto anterior, considerar que dentro de los derechos del contribuyente se encuentra el de no proporcionar a la Administración Tributaria los documentos de identificación personal y los utilizados para el registro, inscripción o actualización ya presentados y que se encuentren ya en poder del fisco. Por lo que es importante verificar el tipo de información que solicitan en el requerimiento de información.
5. La Administración Tributaria solicitará al contribuyente los libros contables que establece el Código de Comercio en el artículo 368 (libros de inventarios, diario, mayor y de estados financieros), así como los libros que establece la Ley del IVA en

el artículo 37 (libro de compras y servicios recibidos y libro de ventas y servicios prestados) según corresponda, por medio de un requerimiento de información, para presentar al lugar indicado la documentación solicitada, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la notificación del mismo. (Ver anexo III)

Vencido el plazo improrrogable de tres días hábiles, en el caso que el contribuyente no presente la totalidad de la documentación solicitada en el requerimiento de información, se podrán considerar los siguientes escenarios:

- i. Por destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio: cuando los contribuyentes no presentan sus libros y registros contables por la destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio.

Para este caso lo que se deberá considerar es la presentación de la denuncia ante autoridad competente (PNC o MP) y tendrán un plazo de tres meses para rehacer sus registros contables, contados a partir de la fecha de la denuncia realizada (formato propuesto, ver anexo III).

Es importante hacer notar que la constancia de la denuncia por el extravío de los documentos debe realizarse en el momento en que ocurra el hecho, no es válido que se realice después que la Administración Tributaria le haya realizado el requerimiento al contribuyente.

Transcurridos los tres meses, se le notificará nuevamente un requerimiento de información para que presente la documentación que fue objeto de la denuncia. No rehacer sus registros contables o rehacerlos fuera del plazo de tres meses, es tipificado como resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

- ii. Libros operados en forma distinta: si el contribuyente incurre en infracción a los deberes formales por operar los libros contables en forma distinta a lo indicado por el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.

Como ejemplo operar los libros en forma distinta se puede mencionar: que en el libro de compras y servicios recibidos se anoten los documentos en desorden en cuanto a fechas o bien falta algún dato en ellos. Para este caso corresponde la sanción establecida en el artículo 94 numeral 5 del Código Tributario, multa de Q5,000.00. Se deben realizar los registros contables adecuadamente, siguiendo los lineamientos que están establecidos en la normativa tributaria.

- iii. Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria: esta es la infracción establecida en el Código Tributario cuando los contribuyentes, teniendo libros habilitados por la Administración Tributaria, se niegan a presentarlos o los presentan fuera del plazo de tres días hábiles de notificado el requerimiento de información.

También se considera resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria no rehacer los registros contables o rehacerlos fuera del plazo de tres meses, contados a partir de la fecha de la denuncia interpuesta ante la autoridad competente, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos del contribuyente. Esta opción se desarrolla ampliamente en el caso número III.

- iv. Libros no al día: si el contribuyente no lleva asentadas sus operaciones contables en los libros dentro de los dos meses calendario inmediatos siguientes de realizadas. Cabe mencionar que los libros de inventarios y estados financieros se consideran operados al día, si en los mismos están asentadas las operaciones correspondientes al término del cierre anual del período inmediato anterior. Para este caso corresponde la sanción establecida en el artículo 94 numeral 4 del Código Tributario, multa de Q5,000.00. Por lo que es de vital importancia que los registros contables sean realizados oportunamente, sin excusa alguna. Para que al momento de la solicitud se cuente y entregue oportunamente la documentación requerida por la Administración Tributaria.

Uno de los efectos o incidencias de no tener los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas, o no llevar al día dichos libros y registros es: que no se reconozca el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

El artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica que se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

- “d) Que se encuentren registrados en el libro de compras, a que se refiere el artículo 37 de esta ley; y,
- e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.”

Por lo que para tener derecho al reconocimiento del crédito fiscal, el contribuyente debe cumplir con aspectos de forma y de fondo. Los aspectos formales son los detallados en el artículo 18 de la Ley en mención; algunos de estos requisitos son susceptibles de ser subsanados en caso de incumplimiento, y eventualmente se podrá rechazar el crédito al formular ajuste, y notificarlo al contribuyente.

6. En este operativo no se verifica el lugar donde se encuentran ubicados los libros contables, debido que el contribuyente debe presentarlos expresamente en el lugar indicado en el requerimiento de información. Cabe mencionar que la ubicación correcta donde deben mantenerse los libros contables es, en el domicilio fiscal del contribuyente o en la oficina del contador del contribuyente debidamente registrado en la Administración Tributaria.
7. En el presente caso el contribuyente, el requerimiento de información le fue realizado con fecha 06/09/2019 (Ver anexo IV) indica que esta debe ser atendida dentro de los 3 días hábiles siguientes. Los auditores tributarios al revisar la documentación presentada, establecen que los libros solicitados se encuentran operados en las siguientes fechas:

- a. Libro de inventarios: sin registros,
  - b. Libros de diario, mayor y de estados financieros: al 31 de diciembre de 2017,
  - c. Libro de compras y servicios: al 31 de julio de 2019 y
  - d. Libro de ventas y servicios: al 31 de agosto de 2019.
8. Dichos libros no se encuentran operados al día. Por lo que para dejar constancia de lo indicado, se suscribe el acta de actuaciones de auditores tributarios número cincuenta y cinco guion dos mil diez (55-2019) de fecha 09 de septiembre de 2019. (Ver anexo V).

Al realizar la verificación del incumplimiento de no tener los libros operados al día al contribuyente se le impondrá la multa de Q5,000.00 establecida en el Código Tributario (Ver anexo VI y VII).

9. Para efectos de este caso práctico, el contribuyente individual de la entidad podrá presentar memorial según formato propuesto (Ver anexo VIII) manifestando su conformidad con la multa formulada por la Administración Tributaria y cancelar por medio del formulario de Recibo de Ingresos Cobranza SAT No. 0811 (Ver anexo IX), generado por el fisco, la cantidad de Q1,250.00, derivado que en el artículo 146 del Código Tributario establece que en caso de aceptación de las sanciones dadas a conocer en la audiencia, éstas se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.

Al realizar el memorial y presentarlo ante la Administración Tributaria, el contribuyente deberá respetar el plazo de 10 días hábiles para realizar el pago, ya que se advierte que si no lo realiza en el lapso de tiempo establecido, se procederá al cobro por la vía de lo Económico Coactiva.

10. La Superintendencia de Administración Tributaria notifica al contribuyente la resolución de liquidación de multa por infracción a los deberes formales (ver anexo X), en la que acepta el pago efectuado. Lo cual es el respaldo para el contribuyente, de tener por finalizado la auditoria tributaria del contribuyente.



11. Es importante considerar que el pago realizado, no exime de la obligación de que los libros contables deban actualizarse a la brevedad posible y así cumplir con lo establecido en la normativa tributaria que le aplique.

### **CASO III**

#### **AUDITORIA TRIBUTARIA Y LA RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

##### **4.3.11. Introducción caso III**

En el presente caso práctico se analizará el procedimiento que se lleva a cabo cuando un contribuyente no presenta la información solicitada por la Administración Tributaria, por medio de un requerimiento de información, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de notificado. Lo cual se tipifica en el artículo 93 del Código Tributario, como infracción por Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, cuya sanción es una multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado.

##### **4.3.12. Actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria**

Como ya se ha mencionado, previo a realizar cualquier procedimiento de fiscalización, es necesario que todo funcionario y empleado esté debidamente nombrado por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, y el mismo debe dar a los contribuyentes un trato respetuoso.

La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, tiene la facultad para revisar a los contribuyentes los libros, documentos y archivos, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilicen para registrar sus operaciones contables y tributarias, según el artículo 98 numeral 13 del Código Tributario, y para el efecto notificará al contribuyente el requerimiento correspondiente.

#### **4.3.13. Antecedentes de la empresa y el caso III**

Se consideró una empresa individual, que se dedica a la compra, venta de productos, denominada “Tecnopunto”, quien se identifica con NIT 123222-1, domicilio fiscal y comercial ubicado en 4a. Calle 10-52, Zona 19, Guatemala, Guatemala, su propietario es el señor: Pedro Francisco Consuela Can. La entidad contribuyente se encuentra afiliada al Impuesto al Valor Agregado régimen general y al Impuesto Sobre la Renta en el régimen Sobre las utilidades de Actividades Lucrativas.

El 06 de septiembre de 2019, fue emitido el nombramiento OP- 2020-1-100 por el Jefe de División de Fiscalización Gerencia Regional Central, de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes propietarios de establecimientos ubicados en los municipios del departamento de Guatemala.

Para el efecto los auditores tributarios de la Administración Tributaria, se constituyeron en el domicilio fiscal del contribuyente PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN, con número de identificación tributaria 123222-1, ubicado en: 4a. Calle 10-52, Zona 19, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, con el objeto de notificar el requerimiento de información OP-2020-1-100-1 de fecha 06 de septiembre de 2019, en el cual se solicitan libros contables (inventario, diario, mayor y estados financieros), libro de compras y servicios recibidos y libro de ventas y servicio prestados, para que sean presentados dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de notificado.

Los auditores tributarios se identifican con su nombramiento y gafete, entregan el requerimiento de información, que fue recibido mediante cédula de notificación firmada por el señor Juan Alberto Pérez López, encargado del punto de venta del contribuyente, a las dieciséis (16) horas con treinta y cinco (35) minutos del día 06 de septiembre de 2019.

En el presente caso se considera que el encargado del punto de venta del contribuyente, no le da seguimiento al requerimiento de información notificado, así mismo desconoce la sanción a que se hace acreedor el contribuyente, por no atender lo requerido por la Administración Tributaria. Por lo que vencido el plazo improrrogable de tres (3) días hábiles, no presenta la información solicitada.

Derivado de lo anterior el 10 de septiembre de 2019, los auditores tributarios suscriben acta de actuaciones de auditores tributarios número diez guion dos mil veinte (10-2020), dejando constancia de la infracción cometida.

La Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, promueve PROVIDENCIA DE URGENCIA número 111-2010, ante el Juez de Primera Instancia Civil y Económico Coactivo del departamento de Guatemala, para que requiera y ordene al contribuyente el acceso inmediato a la información y documentación que oportunamente le fuera requerida.

El 1 de octubre de 2019, el contribuyente presenta la documentación solicitada, a la Sección de Operativos Fiscales. Al finalizar la revisión, la documentación proporcionada es devuelta al contribuyente, y se le entrega documento de salvaguarda, como constancia que presentó lo requerido. Situación que se informa a la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

La Intendencia de Asuntos Jurídicos, envía memorial al Juez de Primera Instancia Civil y Económico Coactivo del departamento de Guatemala, informando que el contribuyente, presentó la información solicitada, por medio del requerimiento de información OP-2010-1-135-5, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- ya no tiene interés en seguir promoviendo la providencia de urgencia, y solicita se dé por terminada la misma. El Juez de Primera Instancia Civil y Económico Coactivo del departamento de Guatemala, emite resolución de fecha 6 de octubre de 2019, dando por terminada la providencia de urgencia. El contribuyente es notificado el 11 de octubre de 2019.

El 18 de octubre de 2019, los auditores tributarios de la Sección de Operativos Fiscales, elaboran audiencia número AUD-2010-06-44-77888, para dar a conocer al contribuyente la multa formulada de Q13,002.00, por resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. Cálculo realizado con base a la declaración jurada y recibo de pago mensual del Impuesto al Valor Agregado de julio de 2019, última declaración presentada por el contribuyente, previo a la notificación del requerimiento de información OP-2010-1-135-5.

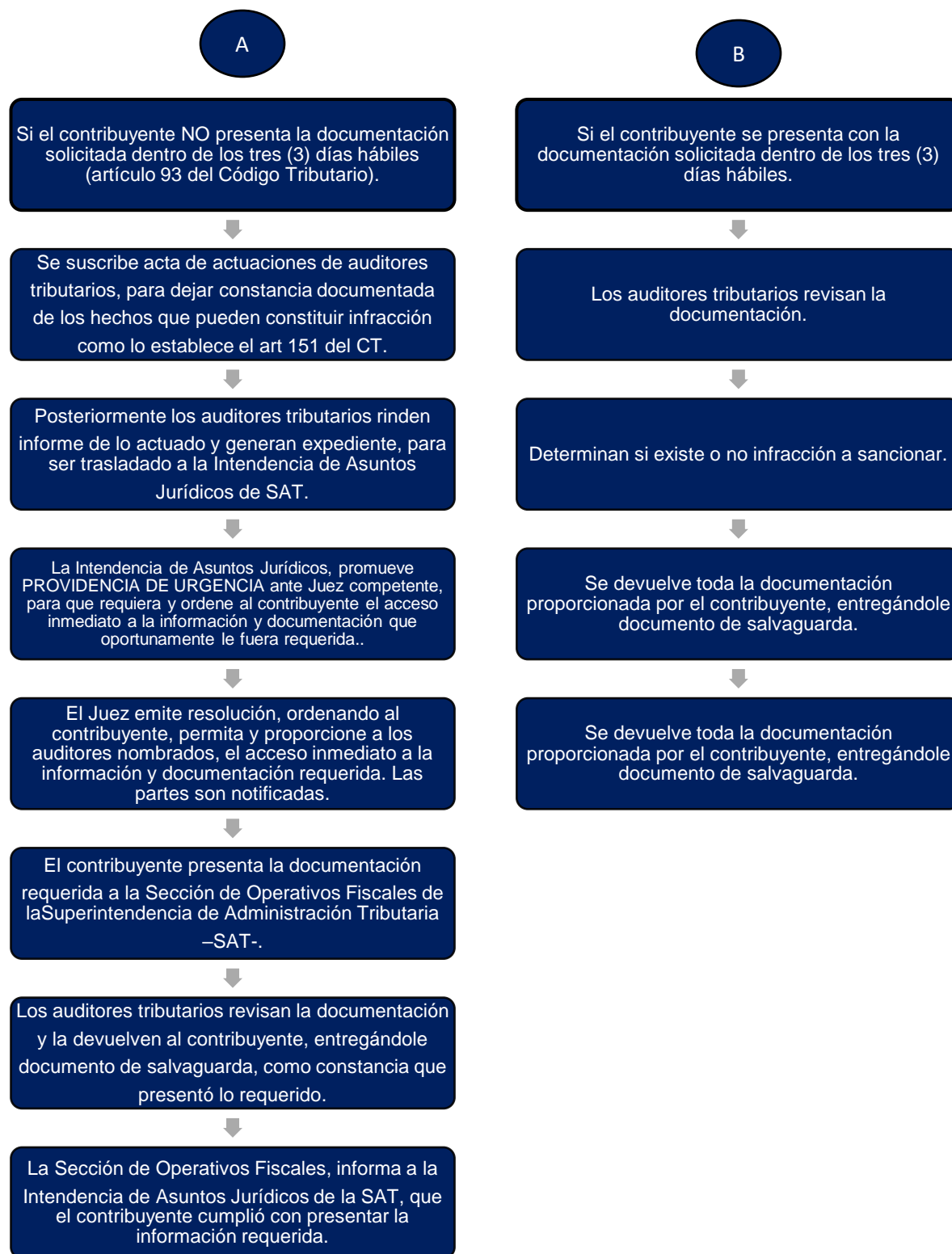
El 15 de noviembre de 2019, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- notifica al contribuyente la Resolución número RES-2019-9-35-11005, emitido el 12 de noviembre de 2019, mediante la cual, resuelve liquidar la multa por la infracción de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, aceptando el pago efectuado.

Nota: la multa es calculada con base a las ventas gravadas consignadas en la declaración jurada y recibo de pago mensual del Impuesto al Valor Agregado de julio de 2019, aplicando el porcentaje del 1% de multa, según el artículo 93 del Código Tributario.

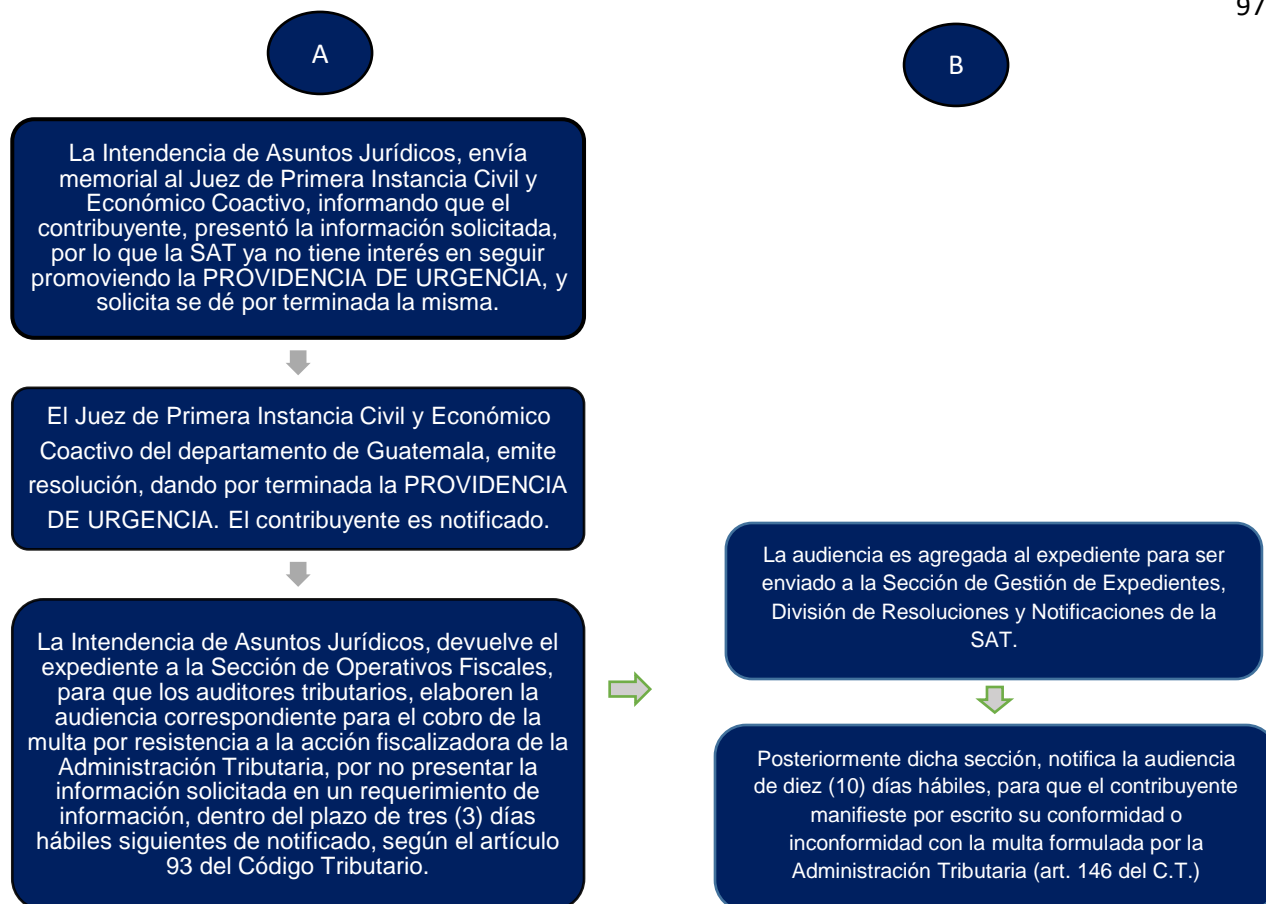
#### 4.3.14. Diagrama del procedimiento efectuado en la auditoría tributaria cuando se cae en resistencia a la acción fiscalizadora



Fuente: Elaboración propia con base a la investigación realizada / Código Tributario.



Fuente: Elaboración propia con base a la investigación realizada / Código Tributario.



Fuente: Elaboración propia con base a la investigación realizada / Código Tributario.

#### 4.3.15. Descripción del mecanismo a utilizar en la sanción de resistencia a la acción fiscalizadora

En materia tributaria se indica que al cometer resistencia a la acción fiscalizadora, la sanción administrativa es una multa equivalente al 1% de los ingresos brutos obtenidos durante el último período declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar.

El Código Penal señala que si después de haber sido requerido por la SAT, con intervención de juez competente, se impida las actuaciones y diligencias para la fiscalización se comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora y el responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al 1% de los ingresos brutos, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

Para evitar dicha contingencia con la Administración Tributaria esto, el mecanismo es que el contribuyente y todas las personas relacionados con el giro del negocio deben estar



atentos a los requerimientos que han sido notificados a efecto de no incurrir en sanciones tributarias o llegar a instancias consideradas delito fiscal.

- **Mecanismo en caso de caer en sanción de resistencia a la acción fiscalizadora**

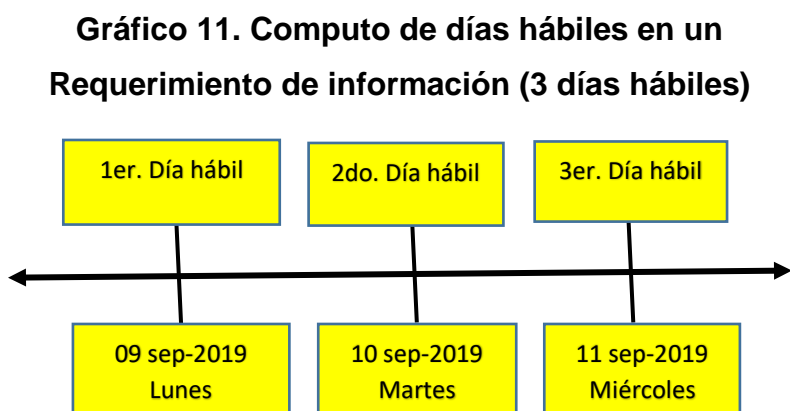
La sanción impuesta corresponde al 1% sobre los ingresos brutos ya sea de forma mensual, trimestral o anual según el periodo que la Administración Tributaria esté fiscalizando.

A pesar que el contribuyente ya haya sido notificado con dicha sanción de resistencia a la acción fiscalizadora. El contribuyente deberá considerar lo siguiente para dicho caso:

1. El contribuyente podrá solicitar y verificar que el nombramiento inicial haya sido emitido por la Administración Tributaria en donde autoriza y designa a un funcionario o empleado para el desarrollo de una auditoria tributaria, sea mediante la emisión de un nombramiento oficial, y principalmente debe observar los siguientes aspectos:
  - a. Que consten los nombres completos de los funcionarios o empleados designados, los alcances, en cuanto a la indicación del contribuyente a verificar indicando su nombre completo y NIT, y las obligaciones y períodos fiscales respectivos, o en su caso una delimitación territorial en la que se ubiquen los sujetos pasivos a fiscalizar.
  - b. Dicho nombramiento oficial debe ser emitido por funcionario legitimado para ello, de lo contrario el procedimiento es nulo de pleno derecho desde la emisión del nombramiento. Los nombramientos deben ser emitidos los Jefes De División De Fiscalización de las distintas gerencias regionales (central, sur, occidente y nororiente).
2. El contribuyente o encargado del punto de venta adicional a solicitar el respectivo nombramiento que le faculta para realizar la notificación, debe solicitar que se

identifique con su gafete y si existe duda razonable puede llamar al teléfono PBX 2329-7000 ext. 4103 o ingresar al Portal de SAT en la sección de “Número y Nombre de Puestos y Plazas de la SAT” o en el siguiente link <https://portal.sat.gob.gt/portal/libre-acceso-la-informacion-publica/menu-ley-info-publica/numeral-4-numero-nombre-puestos-plazas-sat/>. Para verificar la autenticidad de la identidad del auditor.

3. Es importante considerar la información que la Administración tributaria este solicitando, para este punto podrá hacer uso de un “check list” según formato propuesto (Ver anexo II), considerando la información que si posea y la que no se encuentre en poder del contribuyente, esto con el fin de visualizar y controlar que información se podrá entregar al fisco y tomar decisiones a la brevedad posible.
4. Aunado al punto anterior, considerar que dentro de los derechos del contribuyente se encuentra el de no proporcionar a la Administración Tributaria los documentos de identificación personal y los utilizados para el registro, inscripción o actualización ya presentados y que se encuentren ya en poder del fisco. Por lo que es importante verificar el tipo de información que solicitan en el requerimiento de información. Ya que podría no proceder la resistencia a la acción fiscalizadora.
5. El contribuyente deberá verificar el computo de días que estable el Código Tributario, considerando el siguiente diagrama de tiempo, dado que el requerimiento fue entregado el día 06 de septiembre de 2020 (día viernes):



Fuente: elaboración propia con base al Código Tributario

Cabe resaltar que el conteo de días hace específicamente mención a que dichos días son días hábiles, por lo que se considera que fines de semana, asuetos y feriados no se deben contabilizar en el plazo que establece la normativa.

6. Al realizar dicha comprobación del plazo de los 3 días hábiles, se debe identificar si se trata de un requerimiento de información o bien le requieren declaraciones fiscales que se encuentran omisas. El cual le aplicará la misma línea de tiempo, con la diferencia que en esta última el plazo es de 10 días hábiles.
7. Al realizar esta verificación de plazos, y constatar que si se cometió resistencia a la acción fiscalizadora, el contribuyente podrá pronunciarse mediante memorial y hacer constar que no fueron entregados debido a destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio.

Para este caso lo que se deberá considerar es la presentación de la denuncia ante autoridad competente (PNC o MP) y tendrán un plazo de tres meses para rehacer sus registros contables, contados a partir de la fecha de la denuncia realizada.

Es importante hacer notar que la constancia de la denuncia por el extravío de los documentos debe realizarse en el momento en que ocurra el hecho, no es válido que se realice después que la Administración Tributaria le haya realizado el requerimiento al contribuyente.

Transcurridos los tres meses, se le notificará nuevamente un requerimiento de información para que presente la documentación que fue objeto de la denuncia. No rehacer sus registros contables o rehacerlos fuera del plazo de tres meses, es tipificado como resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

8. Otra mecanismo es que el contribuyente de acuerdo al artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala que invoca el derecho de defensa indica que es inviolable de la persona, nadie podrá ser privado de sus derechos, si haber sido oído y vencido en los procesos legales correspondientes ante una entidad

competente, el artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 indica que la persona debe de contar con el debido proceso que corresponde y en el artículo 4 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad indica que todo procedimiento administrativo o judicial si fuere el caso deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso. Por lo que el contribuyente que se encuentra ante esta situación podrá utilizar dicha base legal, para hacer su defensa ante la Administración Tributaria.

Argumentando y documentando, todas las pruebas que considere pertinentes para demostrar que no existió dolo por parte del contribuyente al no cumplir con el requerimiento en el plazo establecido, entre las cuales podría indicarse algunos ejemplos como: destrucción únicamente del requerimiento, ya que el contribuyente cumple con sus obligaciones formales y sustanciales.

9. Cuando se cometa infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora y el contribuyente acepte la multa impuesta, la división de recaudación le emitirán el formulario de Ingresos cobranza SAT-0811 el contribuyente debe llevar el documento que conste de la sanción impuesta; audiencia o resolución según se presente el proceso según lo contenido en los artículos 143 al 160 del Código Tributario.
10. Se deberá cancelar el formulario en los bancos autorizados para hacer efectivo el pago de la multa a través del formulario No. SAT-0811, y para generar constancia de recepción de formulario en la página de Declaraguat, ingresando el número de formulario y número de acceso y de esta manera se desplegará a detalle del valor pagado.
11. La Superintendencia de Administración Tributaria notifica al contribuyente la resolución de liquidación de multa por infracción de resistencia a la acción fiscalizadora, en la que acepta el pago efectuado. Lo cual es el respaldo para el contribuyente de tener por finalizado la acción interpuesta por la Administración Tributaria.

## Conclusiones

1. El desconocimiento de las obligaciones tributarias conlleva a que el contribuyente individual no cumpla con entregar a la Administración Tributaria la información y documentación adecuada en el momento de una auditoría tributaria y como consecuencia el contribuyente sea sancionado.
2. En el caso práctico I (no facturación), el contribuyente contrató a un dependiente (encargado del punto de venta) sin haberlo capacitado previamente acerca de los deberes formales de los contribuyentes, dentro de ellas la obligación de emitir factura de venta, a cada uno de los clientes, ya sea que estos se lo requieran o no, es una obligación que debe cumplirse sin excepción alguna.
3. En el caso práctico II (libros no al día), se detectó que el contribuyente ha tenido problemas de atraso en el asentamiento de sus operaciones en sus libros y registros desde hace más de un año, se argumenta que es debido a la ineficiencia del personal encargado de la contabilidad, y argumenta que no tenía conocimiento sobre el tiempo que establece la normativa tributaria para poder realizar los registros contables que son de soporte en las transacciones de la operación del negocio y la base para la presentación de los impuestos a los que se encuentra afecto. De manera que al no contar con los libros al día se le impone la multa establecida en el Código Tributario en donde el contribuyente hace uso del mecanismo establecido en el artículo 146 del Código Tributario.
4. En el caso práctico III (resistencia a la acción fiscalizadora), se observó que el personal administrativo del contribuyente no le dio la importancia debida al requerimiento de información notificado por la entidad fiscalizadora, dejando en forma irresponsable e inconsciente que venciera el plazo fijado para cumplir con lo requerido, omisión que se califica como resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, pues obstaculiza o impide dicha acción tal como la normativa lo indica. En consecuencia al incurrir en resistencia a la acción fiscalizadora su patrimonio es afectado y en instancias mayores tendría como consecuencias

mayores la privación de libertad (cárcel) por no cumplir con atender los requerimientos de información de la Administración Tributaria ya que podría tipificarse como un delito tributario.

## Recomendaciones

1. Con respecto al caso práctico I (no facturación), a todos los contribuyentes que se encuentren en una situación semejante, que al contratar a un dependiente encargado del despacho de un producto y de la emisión de la facturación de la venta, se le capacite previa y apropiadamente acerca de su obligación de emitir factura de venta por cada bien entregado a cada cliente, sin excepción alguna, independientemente de si se lo requiera o no el cliente. Se debe contar oportunamente con los documentos autorizados y conforme los requisitos establecidos en el Código Tributario y el Reglamento de la Ley del IVA debido a que la función de la Superintendencia de Administración Tributaria como agente fiscalizador, podrá ejercer en cualquier momento en forma sorpresiva el requerimiento en el establecimiento comercial.
2. Como recomendación para el caso práctico II (libros no al día), se puede sugerir a los contribuyentes que su situación sea similar a este caso presentado, manifestar la importancia de mantener al día sus libros contables y otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas, este cumplimiento no sólo debe obedecer a evitar la comisión de una infracción de un deber formal y sus respectiva sanción pecuniaria, sino más bien el contar con información financiera y contable oportuna que muestre la forma en que marcha su negocio o empresa con el fin de tomar medidas gerenciales y administrativas que permitan de manera eficiente poner en práctica estrategias, encausándolas a conseguir el bienestar de manera que se traduzca en que este sea eficiente y optimizar los objetivos y las metas planeados por la empresa.
3. Del conocimiento del caso práctico III, todo contribuyente debe profundizar sobre el tema de “Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria” ya que el simple hecho de no atender cualquier requerimiento por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en el plazo fijado, se califica como una acción que obstaculiza o impide la fiscalización, calificada como infracción y sujeta a la aplicación de una sanción pecuniaria.

4. Es importante que el contribuyente esté atento y al mismo tiempo instruir a todo su personal administrativo que labora en el establecimiento de su negocio o empresa, en el sentido de que cualquier notificación que se reciba debe ser inmediatamente trasladada hacia el propietario, el gerente o persona a quien se delegue tal función, con el fin de preparar la información o documentación requerida y ser presentada dentro del plazo fijado. Con frecuencia la notificación es entregada a cualquier empleado que se encuentre en ese momento en el establecimiento, pero tal requerimiento es traspapelado y olvidado, no dándole el curso debido a tal notificación, e ignorando el propietario de la existencia del mismo, hasta que es requerido por orden de Juez competente.
5. En general se recomienda a todos los contribuyentes, profesionales, trabajadores y población en general, capacitarse e instruirse constantemente acerca de las funciones que la Superintendencia de Administración Tributaria realiza como ente fiscalizador, así mismo conocer los deberes formales de los contribuyentes, su infracción y sanción contenidos en el Código Tributario, con el objeto de adquirir conocimientos que permitan conducir a los contribuyentes a formar en ellos conciencia de prevención y orientar a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones formales para que al momento en que la Administración Tributaria realice una auditoría tributaria, el contribuyente proporcione la documentación oportuna y adecuada que le sea requerida.
6. Es importante que la Administración Tributaria haga del conocimiento del contribuyente que al concluir la auditoría tributaria en un plazo de 8 días e informe: a) Si su revisión no tuvo objeciones o ajustes y si las hubo informar que en su momento se le harán saber las mismas; y b) El contribuyente con fundamento en la Ley de Información Pública podrá solicitar le informen del resultado de las verificaciones que le fueron practicadas. Esto con el fin que el contribuyente tenga conocimiento sobre el resultado en un plazo adecuado y pueda anticipar como actuar dado el caso que proceda un ajuste como resultado de la auditoría que le fue practicada.



## Bibliografía

Alvarado Méndez, Mónica Georgina, Tesis “Auditoría Fiscal”, Páginas 87.

Código Tributario. Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (1991).

Código de Comercio y sus reformas. Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala (1970).

Constitución Política de la República de Guatemala (Asamblea Nacional Constituyente). Diario de Centroamérica (1985).

Folco, C. M. (2004). Procedimiento tributario: naturaleza y estructura. Buenos Aires Argentina: Editorial Rubinzal Culzoni.

Fonrouge, C. G. (s.f.) *Derecho Financiero*.

Ley de Actualización Tributaria. Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala (2012).

Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes y sus reformas. Decreto número 25-71 del Congreso de la República de Guatemala (1971).

Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas. Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala (1992).

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus reformas. Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala (1998).

Menaldo, R.E. (1999). Fortalecimiento de las Sanciones Penales Relacionadas con la Defraudación Fiscal y la Capacidad de Investigación y Sanción del Ministerio Público y del Organismo Judicial. Guatemala.

Monterroso, G. E. (2004). Derecho Financiero Parte II Derecho Tributario. Guatemala C.A.

Pérez A. y J.L. (1994). *Derecho Tributario*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones.

Pineda, S. E. (mayo, 2006). *La garantía de una correcta tributación en la formulación de ajustes relacionados con impuestos de comercio exterior*. Tesis de Licenciatura en Ciencia Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala.

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado (2018). Instructivo para elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de maestro en artes.

## **Egrafía**

Chile, O. (06 de agosto, 2010). *Delito de resistencia a la fiscalización*. MGI Chile Monroy, Guatemala C.A. Recuperado de <http://chilemonroy.com/docs/1281047216-Delito%20resistencia%20a%20la%20fiscalizacion%2006-08-10.pdf>

Chile, O. (12 de octubre, 2018). *Auditorias Fiscales de la SAT*. MGI Chile Monroy, Guatemala C.A. Recuperado de <http://chilemonroy.com/docs/1507820503AUDITORIAS%20FISCALES%20DE%20LA%20SAT.pdf>

De León, L. (2016) *La Evacuación de Audiencia por Ajustes Formulados por la Superintendencia de Administración Tributaria*. Tesis de Postgrado en Consultoría Tributaria. Universidad de San Carlos de Guatemala. Recuperado de <http://www.postgrados.cunoc.edu.gt/tesis/0d6358e46c5a829715c4b74d29bd1153384c504e.pdf>

Donado, S.A. (2014) *Soluciones administrativas en el procedimiento tributario*. Tesis de Doctorado en Administración Tributaria y Tecnología de Aseguramiento. Universidad Galileo, Guatemala. Recuperado de [https://portal.sat.gob.gt/.../Soluciones-administrativas-en-el-procedimiento-tributario%20\(7\).pdf](https://portal.sat.gob.gt/.../Soluciones-administrativas-en-el-procedimiento-tributario%20(7).pdf)

Hermida, R.O. (28 de octubre, 2011). *El Dictamen jurídico en el marco del debido procedimiento administrativo*. (Mensaje en un blog) Recuperado de <http://robertooscarhermida.blogspot.com/2011/10/el-dictamen-juridico-en-el-marco-del.html>

Quan, M.B. (2013). *Facultad de la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar cierres preventivos de empresas*. Tesis de Postgrado en Consultoría Tributaria. Universidad de San Carlos de Guatemala. Recuperado de <http://www.postgrados.cunoc.edu.gt/tesis/496f39f2adab8b62e70bcfd5da424e84d85fa374.pdf>

Ríos, G. (2005). Las infracciones tributarias en el sistema mexicano. *Boletín Derecho Comparado*, vol. número 114, pp. 1165-1186. Recuperado de <http://www.revistas.unam.mx/index.php/bmd/issue/view/916/showToc>

Say, A. (2018) *Derecho a no auto inculparse en el procedimiento de fiscalización de la superintendencia de administración tributaria*. Tesis de Postgrado en Consultoría Tributaria. Universidad de San Carlos de Guatemala. Recuperado de <http://www.postgrados.cunoc.edu.gt/tesis/b37d7cc0bae938fd90d06bea38988c89aa832e33.pdf>

Urizar Roblero, Pánfilo Baudilio, Tesis “Manual de Procedimientos de Auditoría fiscal, Enfocada al Impuesto Sobre la Renta”, Página 128.

**ANEXO I****TECNOPUNTO****MEMORIAL DE SOLICITUD DE REEMPLAZO DE LA MULTA FORMULADA POR LA  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA****Elaborado y presentado por el contribuyente****SELLO DE RECIBIDO****24 DE SEPTIEMBRE DE 2019**

Señor  
Juez  
Su despacho

**ASUNTO:** EXPEDIENTE No. 2019-01-02-34-0001063, LA ENTIDAD TECNOPUNTO NIT: 1232221, EVACUA LA AUDIENCIA No. AUD-2019-01-09-0001063 QUE LE FUERA CONFERIDA DE FECHA 24 DE SEPTIEMBRE DE 2019, Y NOTIFICADA EL 23 DE SEPTIEMBRE DE 2019, DE SANCIÓN DE CIERRE TEMPORAL

**PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN**, mayor de edad, DPI 2218686230101 extendida en la municipalidad de Guatemala del departamento de Guatemala, casado, guatemalteco, empresario, señalo como lugar para recibir notificaciones: 4a. Calle 10-52, Zona 19, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, comparezco atentamente ante el señor Superintendente, y:

**I****EXPONGO:**

Que actúo como propietario de la entidad TECNOPUNTO, con número de identificación tributaria 1232221, extremo que consta en los registros correspondientes de esa Superintendencia y que además acredito con fotocopia legalizada de mi DPI.

**II****ANTECEDENTES:**

El 24 de agosto de 2019, a mi negocio se presentaron los auditores tributarios solicitándole al encargado los talonarios de facturas en uso, con el fin de revisar las facturas emitidas hasta el momento, comprobándose que en los talonarios de facturas, no se encuentra emitida ninguna factura por el importe de la venta

realizada, y que las últimas facturas emitidas son del día anterior. Hecho que viene a confirmar la no emisión de la factura por la venta realizada.

Comprobada la omisión de la infracción por no emitir o no entregar facturas exigidas por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecido en las mismas, procedieron a suscribir el acta de actuaciones de auditores tributarios número ocho guion dos mil diecinueve (08-2019) de fecha 24 de agosto de 2019, para dejar constancia documentada de la infracción cometida, como lo establecen los artículos 85 y 151 del Código Tributario y sus reformas.

Debido al tipo de negocio al que me dedico, y considerando lo establecido en la normativa tributaria, afectaría el negocio en marcha de mi representada y lo que conlleva a atrasos en los pedidos que fueron solicitados bajo pedido para la entrega en fechas específicas. Por lo que si no realizo la entrega en los días indicados, se afectaría no solo las ventas que no se podrían realizar, si no la relación proveedor-cliente, perjudicándome exponencialmente con ello.

**SOLICITO:**

- Que se incorpore al expediente el presente memorial.
- Que se tenga por acreditada la personería con que actuó.
- Que se tome nota del lugar que señalo para recibir notificaciones.
- Que se registre donde corresponda que mi representada optó por hacer solicitar el reemplazo de la sanción de cierre temporal con fecha 17 de septiembre de 2019.
- Que a mi representada a la fecha se le encuentre solvente de lo manifestado en la audiencia y expediente citado en el presente documento.

**BASE LEGAL:**

Artículo 12 y 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 94, 122 y 146 del Decreto número 6-91 y sus reformas vigentes, ambos del Congreso de la República de Guatemala.

**ANEXOS:**







I. Fotocopia legalizada del DPI

Guatemala, 24 de septiembre de 2019.

**PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN**  
**PROPIETARIO**

## ANEXO II

### “CHECK LIST” PROPUESTA PARA EL CONTRIBUYENTE Documentación solicitada en el Requerimiento de Información

No.	Descripción	Si	No	Observaciones
1	Stickers de habilitación de libros, emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria			
2	Stickers de autorización de libros, emitido por el Registro Mercantil			
3	Representación Legal, emitido por el Registro Mercantil			Ya lo tiene SAT en el sistema de Agencia Virtual
4	Libros de compras			
5	Libro de ventas			
6	Libro de Inventario y Estados Financieros			
7	Libros de Diario, Mayor			

**ANEXO III****Propuesta de Carta de denuncia ante Policía Nacional Civil  
Por el extravío de documentos y registros contables**

Guatemala 02 de septiembre de 2019

Señor:

Director de la Policía Nacional Civil

Su Despacho

Yo, **PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN**, de 64 años de edad, me identifico con el Documento Personal de Identificación (DPI) 2218686230101 emitido por RENAP; NIT: 123222-1, y propietario del establecimiento denominado TECNOPUNTO, declaro:

Que fue extraviado los **REGISTROS CONTABLES CORRESPONDIENTES AL AÑO 2018 y FACTURA ORIGINAL SERIE "A" No. 00515, sin valor, autorizada según Resolución SAT No. 2013-5-549-757 del 14 de Octubre de 2013**. Se asume que el extravío de dicha factura fue el día 31 de Agosto de 2019.

Por lo que autorizo a la señorita **Irma Yolanda López Estacuy**, quien se identifica con el Documento Personal de Identificación (DPI) **2218 010101 0101**, emitida por RENAP, para que pueda realizar la presente denuncia, del extravío de la factura antes menciona, sin ningún inconveniente.

Y para los usos que al interesado convengan, firmo la presente el día dos de septiembre del 2019.

Atentamente



---

**PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN****NIT 123222-1**

## ANEXO IV

### TECNOPUNTO SECCIÓN DE OPERATIVOS FISCALES –SAT- REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN ELABORADO POR AUDITOR TRIBUTARIO

Programa: <b>02-18-51-15-44-139-2019</b>
Gerencia: <b>REGIONAL CENTRAL</b>
Número: <b>OP-2019-10-100</b>

#### REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN A:

Contribuyente: **TECNOPUNTO** NIT: **123222-1** De conformidad con el nombramiento número OP-2019-10-100 de fecha seis de septiembre de dos mil diecinueve, el (los) auditor(es) designado(s) para verificar sus obligaciones tributarias, con base en lo que establecen los artículos: 1, 19, 93, 94, 98, 100, 112, 112 "A", 146 y 152 del Decreto número 6-91, Código Tributario y sus reformas vigentes; el inciso a) y f) del artículo 3 del Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria; 368 Código de Comercio, Decreto 2-70, todos del Congreso de la República de Guatemala; le requiere(n) lo siguiente:

1. Original de los libros de inventario, diario, mayor y de estados financieros, con su respectiva calcomanía de habilitación, y fotocopia del último folio operado.
2. Original del libro de compras y servicios recibidos, con su respectiva calcomanía de habilitación, y fotocopia del último folio operado.
3. Original del libro de ventas y servicios prestados, con su respectiva calcomanía de habilitación, y fotocopia del último folio operado.

La documentación indicada se solicita al 31 de agosto de 2019, según corresponda.

Dicha información deberá presentarse dentro del plazo de tres (3) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento, al(los) auditor(es) tributario(s) designado(s) en la oficina de la Sección de Operativos Fiscales, ubicada en: 1 Avenida 13-29 Zona 10 Edificio Dubái Center, Nivel 13, Oficina 1307, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala. El incumplimiento de lo solicitado en el presente requerimiento se considera **resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria** y derivará en la aplicación de lo establecido en los artículos 93 y 170 del Código Tributario, Decreto número 6-91; y en los artículos 358 "D" y 409 del Código Penal y sus reformas, Decreto número 17-73, ambos de Congreso de la República de Guatemala.

Lugar y Fecha: Guatemala, 06 de septiembre de 2019.

(f)

  
\_\_\_\_\_  
Jefe de Sección Operativos Fiscales  
Superintendencia de Administración Tributaria

Estimado contribuyente en caso de duda favor comunicarse a los Teléfonos: **24242424 AL 24242425**



**TECNOPUNTO  
SECCIÓN DE OPERATIVOS FISCALES –SAT-  
CÉDULA DE NOTIFICACIÓN  
ELABORADO POR AUDITOR TRIBUTARIO**

Programa: <b>02-11-11-10-4-120-2019</b>
Gerencia: <b>REGIONAL CENTRAL</b>
Número: <b>OP-2019-10-100</b>

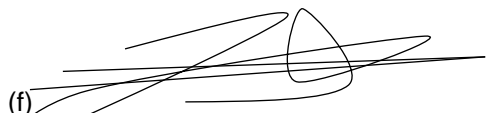
**CÉDULA DE NOTIFICACIÓN**

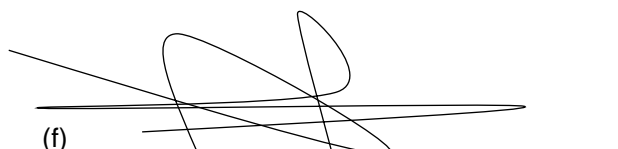
En el municipio de **Guatemala**, departamento de **Guatemala**, siendo las **quince** horas con **veintitrés** minutos del día **seis** de septiembre de dos mil diez, constituidos en: 4a. Calle 10-52, Zona 19, NOTIFIQUÉ A: **PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN**, el contenido del REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN NÚMERO **OP - DOS MIL DIEZ – UNO – CIENTO TREINTA Y CINCO - UNO** de fecha seis de septiembre de dos mil diez, entregándole una copia del mismo, por medio de esta cédula, que recibió el (la) señor (a): **PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN**

Quien bien enterado (a)   \_SÍ\_   firma. DOY FE. \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(f)   
Firma de quien recibió el requerimiento  
DPI: 80182365901010  
Tel: 5236-9445

(f)   
Firma del notificador y sello  
de la Superintendencia de Administración  
Tributaria

## ANEXO V

### TECNOPUNTO SECCIÓN DE OPERATIVOS FISCALES –SAT- ACTA DE ACTUACIONES DE AUDITORES TRIBUTARIOS ELABORADA POR AUDITOR TRIBUTARIO

ACTA NÚMERO DIEZ GUIÓN DOS MIL DIECINUEVE (10-2019). En el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, siendo las once horas con cuarenta y cinco minutos del nueve de septiembre de dos mil diecinueve, reunidos en la oficina de la Sección de Operativos Fiscales, ubicada en primera avenida, trece guion veintinueve zona diez, Edificio Dubái Center, nivel trece, oficina trece cero siete, las siguientes personas: PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN, propietario de la entidad TECNOPUNTO con número de identificación tributaria 123222-1; verificado en los registros de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-; VICTORIA ROSARIO LÓPEZ SOTO Auditor Tributario, de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-; quienes actúan de conformidad con el nombramiento número OP guión dos mil diecinueve guión diez guión cien (OP-2019-10-100), emitido por el Jefe División de Fiscalización Gerencia Regional Central, el seis de septiembre de dos mil diecinueve, para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes propietarios de los establecimientos ubicados en los municipios del departamento de Guatemala y dejar constancia documentada de los hechos que pueden constituir infracciones. PRIMERO: El seis de septiembre de dos mil diecinueve, se notificó el requerimiento de información número OP guión dos mil diecinueve guión cien (OP-2019-10-100), en el domicilio fiscal de la entidad contribuyente TECNOPUNTO, para la presentación de la documentación solicitada, en la oficina de la Sección de Operativos Fiscales. SEGUNDO: El nueve de septiembre de dos mil diecinueve, se presentó a la oficina de la Sección de Operativos Fiscales, el señor PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN, quien es el propietario, con la documentación solicitada en el requerimiento anteriormente descrito. TERCERO: Al revisar la documentación presentada se estableció que los libros de inventarios, diario, mayor, estados financieros, de compras y servicios recibidos y de ventas y servicios prestados no están operados al día. CUARTO: Se le pregunta al señor PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN si desea manifestar al respecto de lo indicado en la presente acta, a lo que responde: que el atraso se debía a la negligencia de la persona que le realiza la contabilidad, pues dicho empleado aducen que el plazo de dos meses que fija la ley no les alcanza. QUINTO: La documentación presentada fue devuelta al señor PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN a su entera satisfacción. SEXTO: No habiendo más que hacer constar, se da por terminada la presente en el mismo lugar y fecha, treinta minutos después de su inicio, la que previa lectura es ratificada, aceptada y firmada por los que en ella intervenimos.

(f)


  
 PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN

(f)


  
 FIRMA Y SELLO DE AUDITORES TRIBUTARIOS

## ANEXO VI

### TECNOPUNTO SECCIÓN DE OPERATIVOS FISCALES -SAT- AUDIENCIA ELABORADA POR AUDITOR TRIBUTARIO AUDIENCIA

Guatemala, 10 de septiembre de 2019

**Audiencia No.** AUD-2019-01-09-0001063

**Expediente No.** 2019-01-02-34-0001063

**Nombramiento(s) No.** OP-2019-10-100

**ASUNTO:**

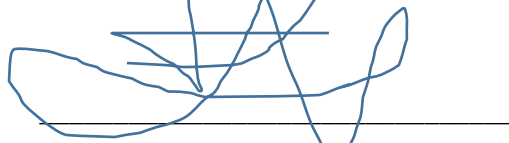
**Multa por no tener los libros operados al día**, derivada de la auditoría efectuada a la entidad contribuyente: **PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN**, con Número de Identificación Tributaria **1232221**, relacionada con el **Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado**.

Se concede a la entidad contribuyente identificada en el asunto, con domicilio fiscal ubicado 4a. Calle 10-52, Zona 19, del municipio de Guatemala del departamento de Guatemala, **AUDIENCIA** por **DIEZ (10)** días hábiles contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que manifieste por escrito su conformidad o inconformidad con la **multa por no tener los libros operados al día** formulada por la Administración Tributaria, acompañando las pruebas que estime pertinentes, asimismo deberá citar las leyes y aspectos técnicos en que fundamente su oposición y defensa.

Para los efectos antes mencionados se acompaña lo siguiente:

<b>Descripción</b>	<b>Folio(s)</b>
EXPLICACIÓN DE INFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES	1

**BASE LEGAL:** artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículos 69, 98, 127, 130, 146 y 147, del Decreto Número 6-91 y sus reformas vigentes, artículo 3 del Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, todos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala; artículos 5, y 50 numeral 7 del Acuerdo de Directorio Número 007-2007 y, artículo 68 numeral 7 de la Resolución Número 467-2007 del Superintendente de Administración Tributaria.

  
 (f) Jefatura División de Fiscalización

**Nota:** al responder debe hacer referencia al número de audiencia y expediente arriba indicado. Asimismo acompañar fotocopia autenticada del nombramiento del Representante Legal, DPI, según corresponda.

**ANEXO VII****TECNOPUNTO****SECCIÓN DE OPERATIVOS FISCALES –SAT-  
EXPLICACIÓN DE INFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES**

EXPLICACIÓN No. 1

CONTRIBUYENTE: **PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN**NIT: **1232221****EXPLICACIÓN DE INFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES****Nombre de la Infracción:**

NO TENER LOS LIBROS CONTABLES U OTROS REGISTROS OBLIGATORIOS ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO DE COMERCIO Y LAS LEYES TRIBUTARIAS ESPECÍFICAS O NO LLEVAR AL DÍA DICHOS LIBROS Y REGISTROS.

**Valor de la Multa:** Q5,000.00

**Explicación:** derivado de la notificación del requerimiento de información OP 2019-10-100 del día 6 de septiembre de 2019, el 9 de septiembre de 2019 se presentó a la oficina de la Sección de Operativos Fiscales el señor **PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN**, propietario de la entidad contribuyente TECNOPUNTO, con la documentación solicitada. Al realizar la revisión se determinó que los libros se encuentran operados en las siguientes fechas: libro de inventarios sin registros, los libros de diario, mayor y de estados financieros están operados al 31 de diciembre de 2017; el libro de compras y servicios recibidos está operado al 31 de julio de 2018 y el libro de ventas y servicios prestados está operado al 31 de agosto de 2018, por lo que dichos libros no se encuentran operados al día. Del hecho se dejó constancia en acta de actuaciones de auditores tributarios 10-2019, suscrita por VICTORIA ROSARIO LÓPEZ SOTO Auditor Tributario.

Por lo que se procede a imponer multa de Q5,000.00 por no tener operados al día los libros a que obligan el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.

**Base Legal:** artículo 46, Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta; artículo 37, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado; artículo 368, Decreto 2-70, Código de Comercio y sus reformas y artículo 94 numeral 4, Decreto 6-91, Código Tributario y sus reformas, todos del Congreso de la República de Guatemala.

**ANEXO VIII****TECNOPUNTO****MEMORIAL DE EVACUACIÓN DE AUDIENCIA DE ACEPTACIÓN O  
CONFORMIDAD CON LA MULTA FORMULADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
ELABORADO Y PRESENTADO POR EL CONTRIBUYENTE****SELLO DE RECIBIDO  
20 DE SEPTIEMBRE DE 2019**

Señor  
Superintendente de la Administración Tributaria  
Superintendencia de la Administración Tributaria –SAT-  
Su despacho

**ASUNTO:** EXPEDIENTE No. 2019-01-02-34-0001063, LA ENTIDAD TECNOPUNTO NIT: 1232221, EVACUA LA AUDIENCIA No. AUD-2019-01-09-0001063 QUE LE FUERA CONFERIDA DE FECHA 10 DE SEPTIEMBRE DE 2019, Y NOTIFICADA EL 13 DE SEPTIEMBRE DE 2019, DE MULTA POR INFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES.

**PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN**, mayor de edad, DPI 2218686230101 extendida en la municipalidad de Guatemala del departamento de Guatemala, casado, guatemalteco, empresario, señalo como lugar para recibir notificaciones: 4a. Calle 10-52, Zona 19, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, comparezco atentamente ante el señor Superintendente, y:

**I****EXPONGO:**

Que actúo como propietario de la entidad TECNOPUNTO, con número de identificación tributaria 1232221, extremo que consta en los registros correspondientes de esa Superintendencia y que además acredito con fotocopia legalizada de mi DPI.

**II****ANTECEDENTES:**

El 13 de septiembre de 2019, a mi negocio le fue notificada la audiencia No. AUD-2019-01-09-0001063 (expediente No2019-01-02-34-0001063, Nombramiento OP-

2019-10-100), emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- el 10 de septiembre de 2019, por medio de la cual se concedió audiencia a mi representada por un plazo de diez (10) días hábiles, a efecto de formular los descargos y ofrecer los medios de prueba que justifican nuestra oposición y defensa o bien expresar nuestra conformidad respecto a la multa por infracción a los deberes formales, por el período comprendido del 1 de septiembre al 30 de septiembre de 2019. Por lo tanto, en cumplimiento de lo dispuesto en la audiencia ya referida, manifestamos nuestra conformidad con la multa por infracción a los deberes formales formulada por la Administración Tributaria, haciendo efectivo el pago de la multa con la rebaja correspondiente según ley, el 17 de septiembre de 2019 mediante el formulario SAT No. 0811-9999000. Se adjunta fotocopia del citado formulario.

### III

#### **SOLICITO:**

- Que se incorpore al expediente el presente memorial.
- Que se tenga por acreditada la personería con que actuó.
- Que se tome nota del lugar que señalo para recibir notificaciones.
- Que se registre donde corresponda que mi representada optó por hacer efectivo el pago de la multa con la rebaja correspondiente según ley, y que dicho pago se hizo según el formulario SAT No. 0811- 9999000, con fecha 17 de septiembre de 2019.
- Que a mi representada a la fecha se le encuentre solvente de lo manifestado en la audiencia y expediente citado en el presente documento.

#### **BASE LEGAL:**

Artículo 12 y 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 94, 122 y 146 del Decreto número 6-91 y sus reformas vigentes, ambos del Congreso de la República de Guatemala.


#### **ANEXOS:**

- I. Fotocopia legalizada del DPI
- II. Fotocopia del formulario 0811-9999000.

Guatemala, 20 de septiembre de 2019.

**PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN**  
**PROPIETARIO**

## ANEXO IX

 <small>SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</small>	<b>INGRESOS COBRANZA</b>	<b>SAT-0811</b> Release 1
Número de Acceso	Impuesto y sanciones. Recibo de pago.	Número de Formulario
	<b>4 de 4: Presentado</b>	Número de Contingencia
<b>Aclaraciones</b>  <b>a) ¿Cómo guardar el número de formulario y acceso?</b> Seleccione el botón "Enviar datos por email" ingrese su correo electrónico y recibirá una notificación con el número de formulario y número de acceso para realizar futuras consultas.  <b>b) ¿Cómo se usa este formulario?</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aparecerá el botón "Imprimir SAT-2000".</li> <li>• Pague el SAT-2000 en un banco (por banca electrónica o en agencia bancaria).</li> <li>• Al realizar el pago, puede imprimir el detalle del pago.</li> </ul>		
<b>1. INFORMACIÓN DEL CONTRIBUYENTE</b>		
NIT del contribuyente		
<b>2. FECHA PARA DETERMINAR EL PAGO</b>		
Esta es la fecha máxima en que el banco aceptará el pago de este formulario. Si no lo realiza en esta fecha, deberá llenar otro para determinar el nuevo monto a pagar.		
<b>3. IMPUESTO DETERMINADO</b>		
Impuesto a pagar		
<b>4. ACCESORIOS</b> (Son las multas, intereses y mora por presentación o pago extemporáneo)		
(+ ) Multa formal (por presentación extemporánea)		
(+ ) Multa por omisión		
(+ ) Multa por rectificación		
(+ ) Intereses		

## **ANEXO X**

### **TECNOPUNTO**

#### **DIVISIÓN DE RESOLUCIONES Y NOTIFICACIONES SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –SAT RESOLUCIÓN DE LIQUIDACIÓN DE MULTA ELABORADA POR AUDITOR LIQUIDADOR**

**SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, Guatemala, uno de octubre de dos mil diecinueve.

**RES-2010-01-02-0011421**

**EXPEDIENTE No. 2010-05-06-44-000333**

**ASUNTO:** **CONTRIBUYENTE PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN, NIT 1232221, CON DOMICILIO FISCAL EN UBICADO 4A. CALLE 10-52, ZONA 19, DEL MUNICIPIO DE GUATEMALA DEL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA LIQUIDACIÓN DE MULTA POR INFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES, CORRESPONDIENTE AL PERÍODO COMPRENDIDO DEL 1 DE SEPTIEMBRE AL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2019.**

Se tiene a la vista para resolver, con los antecedentes respectivos, el asunto de referencia,

#### **VISTOS Y CONSIDERANDOS:**

**1)** Que el 6 de septiembre de 2019, se emitió nombramiento para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes propietarios de establecimientos ubicados en los municipios del departamento de Guatemala; en consecuencia, se le notificó al contribuyente citado en el asunto, el requerimiento de información OP-2010-1-135-1, solicitándole los libros de inventario, diario, mayor y de estados financieros, además, los libros de compras y servicios recibidos, de ventas y servicios prestados, con su respectiva calcomanía de habilitación.

**2)** Que el 13 de septiembre de 2019, se le notificó la audiencia número AUD-2010- 05-06-0004433, para que manifestara conformidad o inconformidad con la multa por infracción a los deberes formales, consistente en no tener los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas o no llevar al día dichos libros y registros, correspondiente al período comprendido del 1 de septiembre al 30 de septiembre de 2019, por el total de CINCO MIL QUETZALES EXACTOS (Q5,000.00), en virtud que al realizar la revisión, se determinó que los libros se



encontraban operados en las siguientes fechas: libro de inventarios sin registros, los libros de diario, mayor y de estados financieros operados al 31 de diciembre de 2017; el libro de compras y servicios recibidos operado al 31 de julio de 2019 y el libro de ventas y servicios prestados operado al 31 de agosto de 2019; por consiguiente dichos libros no se encontraban operados al día, del hecho se dejó constancia en el acta de actuaciones de auditores tributarios 77-2019 del 9 de septiembre de 2019, según explicación que se dio a conocer mediante audiencia conferida.

**3)** Que la audiencia conferida fue evacuada dentro del plazo legal, por el señor **Pedro Francisco Consuela Can**, contribuyente quien acredita la calidad con que actúa, mediante memorial ingresado el 20 de septiembre de 2019 en Recepción de Documentos, Oficina Tributaria Guatemala de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, en el que manifiesta conformidad con la multa por infracción a los deberes formales citada en el numeral anterior, adjuntando Recibo de Ingresos Cobranza SAT 0811-9999000 del 17 de septiembre de 2019, mediante el cual, efectuó el pago de la multa por **UN MIL DOSCIENTOS CINCUENTA QUETZALES EXACTOS (Q1,250.00)**, equivalente al veinticinco por ciento (25%) del monto original, por haberse aplicado la rebaja establecida en el artículo 146 del Código Tributario y sus reformas.

**4)** Que del análisis a las actuaciones y derivado de la aceptación por parte del contribuyente de la multa citada, y en vista que realizó el pago, se concluye en declarar firme la multa citada en el punto dos, con los mismos fundamentos de hecho y de derecho dados a conocer en la audiencia conferida, por estar legal y técnicamente justificada; sin embargo, no se insiste en su cobro, derivado del pago efectuado por el contribuyente, según Recibo de Ingresos Cobranza SAT 0811-9999000 del 17 de septiembre de 2019, por **UN MIL DOSCIENTOS CINCUENTA QUETZALES EXACTOS (Q1,250.00)**, equivalente al veinticinco por ciento (25%) del monto original, por haberse aplicado la rebaja establecida en el artículo 146 del Código Tributario y sus reformas. Se verificó en el sistema SAIT BANCARIO de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, el correspondiente pago realizado, por lo que de conformidad con los artículos 35 y 36 del Código Tributario, el pago efectuado extingue la obligación tributaria.

#### **POR TANTO:**

La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, de conformidad con lo CONSIDERADO y con fundamento en los artículos 46 del Decreto 26-92 Ley de Impuesto Sobre la Renta y sus reformas; artículo 37 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas; artículo 368 del Decreto 2-70 Código de Comercio y sus reformas; artículos 1, 19, 23, 35, 36, 69, 71, 94 numeral 4, 98, 100, 136 112, 127, 130, 146 y 150 del Decreto número 6-91 Código Tributario y sus reformas; artículo 3 del Decreto número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, todos del Congreso de la República de Guatemala y artículos 65 y 68 de la Resolución número 467-2007 del Superintendente de Administración Tributaria.

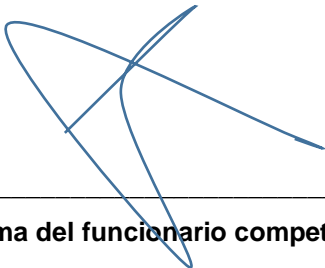
**RESUELVE:**

- Declarar firme la multa de **CINCO MIL QUETZALES EXACTOS (Q5,000.00)**, por infracción a los deberes formales, consistente en no tener los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas o no llevar al día dichos libros y registros, en virtud de que al realizar la revisión, se determinó que los libros no se encontraban operados al día, pero no se insiste en el cobro de la misma, puesto que el contribuyente efectuó el pago, según lo expuesto anteriormente.

- Aceptar el pago realizado por el contribuyente de **UN MIL DOSCIENTOS CINCUENTA QUETZALES EXACTOS (Q1,250.00)**, equivalente al veinticinco por ciento (25%) del monto original, por haberse aplicado la rebaja establecida en el artículo 146 del Código Tributario y sus reformas.

**NOTIFÍQUESE:**

La presente resolución al contribuyente **PEDRO FRANCISCO CONSUELA CAN, NIT 175875-3**, UBICADO 4A. CALLE 10-52, ZONA 19, DEL MUNICIPIO DE GUATEMALA DEL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA, dentro del plazo establecido en ley. Envíese copia de la resolución debidamente notificada, a la Sección de Operativos Fiscales, División de Fiscalización de la Gerencia Regional Central, para el control de reincidencias. Diligenciado, envíese al archivo de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, para su guarda, custodia y futuras referencias.



(f) \_\_\_\_\_

**Firma del funcionario competente**

## ANEXO XI

# MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA

## Boleta de Encuesta

Apreciable contribuyente: La presente encuesta está desarrollada para realizar el proyecto de tesis denominado "MECANISMOS PARA ATENDER AUDITORIAS TRIBUTARIAS ORIENTADO A CONTRIBUYENTES INDIVIDUALES INSCRITOS EN EL RÉGIMEN SOBRE UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA", en la Maestría de Gestión Tributaria. La información será administrada con confidencialidad y será exclusivamente para uso académico. No será revelada ni utilizada para otros fines distintos. Seguidamente encontrará una serie de interrogantes, las cuales se le solicita responder en forma objetiva.

### Nombre y Apellido

Your answer

1. ¿Conoce cuáles son todas las obligaciones que debe cumplir como contribuyente individual inscrito ante la Administración Tributaria?

Sí

No

Tal vez

Other:

2. ¿Conoce las infracciones establecidas en el Código Tributario al incumplir con las obligaciones tributarias?

Sí

No

Tal vez

Other:

3. Como contribuyente individual, es de su interés conocer sobre el tema tributario de su empresa, o ¿considera que el Contador externo o de planta es el que debería de tener únicamente el conocimiento del tema?

Es mi deseo conocer el tema tributario, relacionado a mi empresa

Solo el Contador debe tener el conocimiento en el tema tributario

Ambas partes (Contribuyente y Contador)

Other:

4. ¿Alguna vez ha sido fiscalizado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria?

Sí  
No

5. ¿Por qué medio ha recibido requerimientos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria?

Vía correo electrónico  
Cédula de notificación impresa  
Forma verbal  
Other:

6. ¿La Administración Tributaria constantemente implementa nuevas formas para verificar el cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, considera que se encuentra informado sobre ellas?

Sí  
No  
Other:

7. ¿Considera que posee el conocimiento necesario para atender correctamente los requerimientos de la Administración Tributaria?

Sí  
No  
Tal vez

8. A los cuantos días de iniciar operaciones con un nuevo establecimiento, se debe inscribir en SAT?

30 días después de iniciar operaciones  
30 días antes de iniciar operaciones  
Hasta que SAT lo requiera  
Ninguna de las anteriores  
Other:

9. ¿En el caso que la Superintendencia de Administración Tributaria le requiera información, en qué plazo de días deberá presentar la documentación solicitada?

5 días hábiles  
10 días hábiles  
3 días  
Ninguna de las anteriores  
Other:

10. Conoce cuál es la diferencia entre infracción tributaria y delito tributario?

Sí

No

Other:

Submit

## Gráficas

	<b>Pág.</b>
Gráfico 1. Conocimiento de las obligaciones tributarias	53
Gráfico 2. Conocimiento de las infracciones tributarias	54
Gráfico 3. Conocimiento sobre el tema tributario	55
Gráfico 4. Fiscalización por parte de SAT	56
Gráfico 5. Requerimientos de información por parte de SAT	57
Gráfico 6. Nuevas modalidades de verificación por parte de SAT	58
Gráfico 7. Conocimiento para atender auditorías tributarias	59
Gráfico 8. Inscripción de establecimiento en SAT	60
Gráfico 9. Plazo para atender un requerimiento de información	61
Gráfico 10. Conocimiento de infracción y delito tributario	62
Gráfico 11. Diagrama del procedimiento efectuado en la auditoria tributaria para la verificación de emisión de facturas	67
Gráfico 12. Diagrama del procedimiento efectuado en la auditoria tributaria para la verificación de tener al día los libros y registros contables	79
Gráfico 13. Diagrama del procedimiento efectuado en la auditoria tributaria en caso de resistencia a la acción fiscalizadora	95
Gráfico 14. Computo de días hábiles en un Requerimiento de información	99