

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



**PROBLEMÁTICA QUE ENFRENTARÁN LOS CONTRIBUYENTES QUE
COMERCIALIZAN PRODUCTOS FARMACÉUTICOS AL INCUMPLIR CON LA
IMPLEMENTACIÓN DEL RÉGIMEN DE FACTURA ELECTRÓNICA EN LÍNEA FEL
EN GUATEMALA**

LIC. NILSON MIGUEL ORDOÑEZ GUZMÁN

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020

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



**PROBLEMÁTICA QUE ENFRENTARÁN LOS CONTRIBUYENTES QUE
COMERCIALIZAN PRODUCTOS FARMACÉUTICOS AL INCUMPLIR CON LA
IMPLEMENTACIÓN DEL RÉGIMEN DE FACTURA ELECTRÓNICA EN LÍNEA FEL
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

LIC. NILSON MIGUEL ORDOÑEZ GUZMÁN

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020

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

Decano	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II	Doctor. Byron Giovanni Mejía Victorino
Vocal III	Vacante
Vocal IV	BR. CC.LL. 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. 2180

ACTA No. GT-B-16-2020


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 4 de octubre de 2020, a las 12:20 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN** del **Licenciado Nilson Miguel Ordoñez Guzmán, Carné 200913380**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de Artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"PROBLEMÁTICA QUE ENFRENTARÁN LOS CONTRIBUYENTES QUE COMERCIALIZAN PRODUCTOS FARMACÉUTICOS AL INCUMPLIR CON LA IMPLEMENTACIÓN DEL RÉGIMEN DE FACTURA ELECTRÓNICA EN LÍNEA FEL 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 **setenta y ocho (78)** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: que el estudiante atienda las recomendaciones que cada uno de la Tema Evaluadora incorporó en cada documento del Trabajo Profesional de Graduación que se adjuntan, para lo cual dispone de 5 día hábiles de acuerdo con el Instructivo para Elaborar Trabajo Profesional de Graduación para Optar a la Maestría en Artes.


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




MSc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador



MSc. Mario Enrique Pérez Granell
Evaluador



MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo
Evaluador



Lic. Nilson Miguel Ordoñez Guzmán
Postulante



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

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante: **Licenciado Nilson Miguel Ordoñez Guzmán, Carné 200913380**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 15 de octubre de 2020.

(f) 

**Msc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador**

Agradecimientos

A Dios	Por don de la vida, por las todas bendiciones recibidas día con día, por la sabiduría y fuerza para enfrentar cada nuevo reto.
A mis padres	Arcadia Guzmán Segura y Miguel Angel Ordoñez Guzmán, por todo su amor, dedicación y esfuerzo.
A mi hermana	Maria de los Angeles Ordoñez Guzmán, por su cariño, respeto y amor.
A mi familia y amigos	Quienes me han acompañado durante mi proceso de formación profesional.
A la Universidad de San Carlos de Guatemala	La tres veces centenaria, grande entre las del mundo, mi Alma Mater.
A la Facultad de Ciencias Económicas	Las autoridades, el personal administrativo y catedráticos que me permitieron adquirir los conocimientos necesarios en mi vida profesional.

“Todo lo puedo en Cristo fortalece”

“Id y enseñad a todos”

Contenido

	Página
Resumen	i
Introducción	iii
1. Antecedentes	1
1.1. Historia de la Factura Electrónica	1
1.2. La Factura Electrónica como instrumento de transparencia tributaria y lucha contra la evasión	4
1.3. Factura Electrónica en América Latina	5
1.4. Factura Electrónica en Guatemala	5
1.5. Empresa Farmacéutica	7
1.6. La Factura Electrónica y el efecto del COVID-19	8
2. Marco teórico	10
2.1. Empresa Farmacéutica	10
2.2. Factura Electrónica en Línea	12
2.3. Condiciones previas para la implementación de Facturas Electrónicas	14
2.4. Ventajas de la implementación de factura electrónica	15
2.5. Consideraciones legales	16
2.5.1. Principios Constitucionales	16
2.5.2. Marco Legal para la implementación de la Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL	18
4.5.3. Deberes y obligaciones del contribuyente	23
5.5.4. Derechos del Contribuyente	28
5.5.5. Factura Electrónica en Línea FEL	31
5.5.6. Infracciones y Sanciones	44
3. Metodología	47
3.1. Definición del problema	47
3.2. Delimitación del problema	47
3.2.1. Enfoque	47
3.2.2. Unidad de análisis	47
3.2.3. Período	48

3.2.4.	Ámbito Geográfico	48
3.3.	Objetivos	48
3.3.1.	General	48
3.3.2.	Específicos	48
3.4.	Métodos, técnicas e instrumentos	49
3.4.1.	Técnicas	50
3.4.2.	Instrumentos	50
3.5.	Proceso de la investigación	51
4.	Discusión de resultados	53
4.1.	Proceso general de Implementación del Régimen FEL	54
4.2.	Manuales, Documentación Técnica, procedimientos y documentación del Régimen de Factura Electrónica en Línea emitidos por SAT	58
4.3.	Proceso de implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en la empresa farmacéutica.	61
4.4.	Procesos de emisión y certificación de DTE certificados por SAT	66
4.5.	Procesos de emisión y certificación del DTE por medio de Certificadores	68
4.6.	Procesos específicos	70
4.7.	Resultados posteriores a la emisión de los DTE	71
4.8.	Los resultados de la Factura Electrónica en Guatemala	74
4.9.	Análisis legal para la emisión del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL	77
	Conclusiones	83
	Recomendaciones	85
	Bibliografía	87
	E-grafía	90
	Anexos	93

Resumen

Con la entrada en vigencia del Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, número 13-2018 denominado Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala, el 23 de mayo de 2018, la Administración Tributaria tomó las acciones para que los contribuyentes emitan sus Documentos Electronicos Tributarios en el Régimen FEL.

Se utilizó el método científico en sus tres fases, indagadora, demostrativa y expositiva para realizar la investigación que compruebe los resultados para resolver la problemática que enfrentarán los contribuyentes que comercializan productos farmacéuticos que incumplan con el plazo de implementación del Régimen FEL, que se establece en el artículo 11 de Acuerdo del Directorio 13-2018, que vencido el plazo autorizado por la Administración Tributaria para iniciar a emitir sus Documentos Tributarios Electrónicos, las autorizaciones de los documentos distintos a FEL, vigentes hasta ese momento, quedaron sin validez, constituyendo al Régimen FEL como único medio para la emisión de documentos tributarios.

La empresa farmacéutica objeto de estudio, fue requerida de oficio para la adopción del Régimen FEL como único medio para emisión de documentos tributarios. La compañía cumplió con el plazo establecido, considerando todas las reglas y validaciones de la documentación técnica emitida por la Administración Tributaria, acorde con las transacciones comerciales del giro del negocio para la emisión, consulta y anulación de DTE, utilizando los medios de emisión por medio del certificador autorizado y de Agencia Virtual.

En el Trabajo Profesional de Graduación se presenta, el proceso de implementación del Régimen FEL en la empresa objeto de la investigación, la trascendencia del uso y aplicación del Régimen durante el año siguiente a la emisión del primer DTE, el cumplimiento del orden jurídico guatemalteco al Implementar el Régimen en el país y recopilar los resultados de la adopción el Régimen FEL en Guatemala, de acuerdo con información emanada por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se presenta la integración e interpretación de las bases legales que faculta a la Administración Tributaria para incorporar el Régimen FEL en el país. También se describen las consideraciones legales para que los contribuyentes emitan, entreguen y declaren sus facturas e implementen la factura electrónica, las infracciones y sanciones, las obligaciones y los derechos de acuerdo al orden jurídico Constitucional.

Introducción

En América Latina la defraudación tributaria por medio de las facturas en papel es alta, dada la falsificación, adulteración y anulación de facturas de compras y ventas. Razón por la cual la Superintendencia de Administración Tributaria SAT en Guatemala en 2018, acordó la implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, con el objetivo de mejorar la recaudación, fiscalización y control de las transacciones comerciales de los contribuyentes.

La incorporación inició en forma progresiva según la segmentación de contribuyentes, esperando en el futuro ya no circulen más facturas en papel, sin embargo, la implementación ha generado en los contribuyentes incertidumbre derivado que al adoptar el régimen de factura electrónica por disposición administrativa o de forma voluntaria se define un plazo para la implementación, que al vencerse, todos los documentos y las autorizaciones anteriores serán inválidas, afectando directamente la operación de las empresas exponiéndose al riesgo de cometer infracciones tributarias y de detener sus operaciones.

El Trabajo Profesional de Graduación corresponde al programa de la Maestría en Gestión Tributaria en Artes de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, para optar al grado Académico de Maestro en Artes. El tema para desarrollar es “Problemática que enfrentarán los contribuyentes que comercializan productos farmacéuticos al incumplir con la implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala”. EL Régimen FEL nació a la vida jurídica por disposición de la Administración Tributaria según Acuerdo del Directorio 13-2018, vigente a partir del 23 de mayo de 2018.

El Trabajo Profesional de Graduación se está estructurado en el capítulo I, con los antecedentes, acontecimientos históricos que permiten conocer del tema, los estudios, las investigaciones y trabajos de profesionales previamente realizados por instituciones públicas y privadas que han obtenido información relevante sobre el tema.

El capítulo II lo constituye el marco teórico que sirve de fundamento y bajo el cual se analizó, revisó y estudió la problemática para encontrarle una respuesta científica, utilizando las definiciones, las teorías, los conceptos, las categorías y las leyes relevantes al recopilar la información documental por medio de investigaciones previas, textos especializados y por supuesto de la legislación guatemalteca vigente.

En el capítulo III de la metodología, se establece el cómo se revolió la problemática por medio de la definición del problema, enfoque, punto de vista y la unidad de análisis de la investigación, se detallan los objetivos generales y específicos que son determinados en relación a la problemática, las técnicas y los instrumentos utilizados para facilitar el desarrollo de la investigación.

En el capítulo IV se expone la discusión de resultados o los productos alcanzados del análisis realizado por medio de los temas y subtemas, en un orden lógico y técnico para esquematizar la propuesta y resolución a la problemática planteada con la interpretación de los datos obtenidos, proceso de implementación, interpretación de datos de la adopción del Régimen FEL y análisis legal.

Posteriormente se exponen las conclusiones de los hallazgos más importantes, confirmando los objetivos y las recomendaciones dirigidas a profesionales o estudiantes para continuar con la búsqueda de más información respecto a la problemática planteada.

Al final de trabajo profesional de graduación se presenta la bibliografía utilizada en los capítulos previos que fundamentan el análisis y discusión de resultados, también se presentan la sección de anexos con información complementaria, tales como acrónimos, diagramas, graficas, imágenes de documentos y un glosario con terminología relacionadas con el tema de la investigación.

1. Antecedentes

En este capítulo se relatan los acontecimientos de carácter histórico que guardan estrecha relación con el tema del Trabajo Profesional de Graduación denominado, “Problemática que enfrentarán los contribuyentes que comercializan productos farmacéuticos al incumplir con la implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala”. Asimismo, como de otros estudios que fueron realizados por diferentes instituciones gubernamentales, instituciones privadas, universidades, centros de investigación y organismos de cooperación internacional.

1.1. Historia de la Factura Electrónica

La factura clásica o en papel aparentemente tiene su origen en Portugal por el año 1933 cuando aparece la regulación de los contratos de compra-venta, creándose el extracto de la factura como un documento negociable. Otros autores aseguran que la factura tradicional surge con el Código de Comercio de Brasil en 1820 al obligar la emisión en un documento escrito. Sin embargo, con la aparición del Internet surgió una gran cantidad de información en forma digital y documentos electrónicos, detectando su génesis gracias a las tecnologías de información y comunicación. (Díaz, Coba, Bombón, 2016)

Para los profesores Díaz, Coba y Bombón de la Universidad Técnica de Ambato, Ecuador en la publicación que realizaron para la revista de ciencia UNEMI de junio de 2016, establecen que la factura electrónica tiene su origen con la aparición de las tecnologías de información y comunicación. Citando al autor Cañedo, R. en 2004. Estados Unidos en 1958 por medio del Departamento de Defensa norteamericano creó la agencia ARPA para emplear la tecnología en el espacio militar. El producto creado por la agencia fue ARPANET con la colaboración de las Universidades de California Los Ángeles, Universidad de California Santa Bárbara, Universidad de Utah y Stanford Research Institute, todas de Estados Unidos, con la finalidad de transmitir información.

En 1983 el organismo de Defensa de Estados Unidos abandona al ARPANET y crea MILNET como plataforma separada, sin embargo, la NET continuaba creciendo y en 1990 Berners-Lee, crea HTML un lenguaje de programación para la creación de las páginas web que repercutió también en la creación del primer servidor Word Wide Web. (Trigo, 2004) El primer diseño de facturación electrónica, según el autor Garcia (2012) fue realizado en 1997 por el Organismo European Article Numbering Association (EAN-UCC) ahora llamado Global System One (GS1)

Los profesores Blanca Hernández-Ortega y Carlos Serrano-Cinca de la Universidad de Zaragoza en España (2008), en el estudio denominado: “¿Qué induce a las empresas a adoptar facturación electrónica?”, establecen que la factura electrónica se erige como una de las principales oportunidades de negocio vinculadas al internet, derivado de la utilidad, facilidad de usos, compatibilidad y seguridad. Se lograron obtener resultados por medio de encuestas con la finalidad de dar a conocer los factores de la adopción de factura en línea y los beneficios resultantes de su incorporación.

Los directores David Millet director corporativo y Alfonso Navarro gerente de producto de la empresa Sage en España, la cual se dedica a brindar soluciones en software de gestión empresarial para Pymes, en el ensayo “Facturación Electrónica la búsqueda de la eficiencia y productividad” (2008), establecen que la factura electrónica contiene todos los datos de una factura en papel, a la que se añade una cadena o secuencia de caracteres denominado firma electrónica, dando como resultado, que la factura adquiriera plena validez fiscal y legal, por lo que no es necesario imprimir el documento para hacerlo llegar a los destinatarios. Exponen también los aspectos para tener en cuenta al utilizar la factura electrónica de forma eficiente para las operaciones mercantiles.

La catedrática de derecho financiero y tributario Ana María Delgado de Universidad Abierta de Catalunya (2014), en el artículo denominado “La regulación de la factura electrónica en el sector público”, menciona que el uso de la factura electrónica pretende fundamentalmente luchar contra la morosidad de las administraciones públicas.

La profesional menciona que la factura electrónica permitirá regular las facultades de los órganos de control y colaboración con las Administraciones Tributarias y sus efectos tributarios, por medio del intercambio de información entre los pagadores, deudores y la hacienda pública.

La Asociación mexicana de proveedores autorizados de certificación con el apoyo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias realizó el denominado “Estudio comparativo de Factura Electrónica en Latinoamérica “(2016), para identificar las características y el estatus que guardan los modelos de factura electrónica en América Latina y Portugal. En este estudio se comparan aspectos como la obligatoriedad de la factura electrónica, el padrón de contribuyentes, conceptos por los cuales se debe facturar, modelos operativos, normatividad y estadísticas de los países que ya han implementado la factura electrónica, tales como Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú, Portugal y Uruguay.

Otra institución que ha realizado investigaciones sobre el tema de Factura Electrónica es el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) con el apoyo de Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en el estudio denominado “La Factura Electrónica en América Latina” (2018), editado por Alberto Barreix y Raúl Zambrano, en el cual realizan una investigación mediante analizar los hechos que caracterizan a la factura electrónica en línea, la experiencia en países de América Latina y su relación con estándares de transparencia, convirtiéndose en una herramienta global con gran potencial para el combate de la evasión fiscal. El estudio da un recorrido por el proceso de incorporación en países de América Latina y la exploración de la factura electrónica en el uso y las virtudes al servicio de control tributario.

Las aplicaciones de la factura electrónica permitirán mejorar el control fiscal y el cumplimiento voluntario, en oposición al contribuyente, pero también trabajan a su favor, creando valor al brindar nuevos servicios, en colaboración con el sector empresarial y el resto de la económica, e inclusive con las jurisdicciones socias en el comercio exterior. (Barreix y Zambrano, 2018, p. 40)

Entonces para definir a la Factura Electrónica en Línea, es la evolución de la factura en papel, aprovechando el desarrollo de las comunicaciones electrónicas por medio del intercambio de información a través del internet, permitiendo a la administración tributaria, del país en que se haya implementado, obtener información de las transacciones comerciales de los contribuyentes, como herramienta para facilitar la fiscalización. control e instrumento para enfrentar la evasión fiscal, pero en las empresas también atrae beneficios como la seguridad de información.

1.2. La Factura Electrónica como instrumento de transparencia tributaria y lucha contra la evasión

En el estudio “La Factura Electrónica en América Latina” (2018), en el contexto de transparencia tributaria y la lucha contra la evasión el G20 y la OCDE han promovido procesos de cooperación internacional a raíz de dos acontecimientos geopolíticos críticos. El primero fueron los ataques del 11 de septiembre de 2001 en Estados Unidos, que detonaron el esfuerzo global en contra del lavado de activos y del financiamiento al terrorismo con el fortalecimiento del grupo de acción financiera.

El segundo acontecimiento fue la crisis financiera del año 2008 y su consecuente crisis fiscal, que impulso el desarrollo conceptual y la implementación práctica de los estándares de transparencia tributaria y el intercambio de información para el combate de la evasión y la elusión producto de la planificación fiscal agresiva de las grandes empresas multinacionales para trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación para eludir el pago de impuestos.

El intercambio de información entre jurisdicciones constituyó un área de consenso internacional, la factura electrónica y sus derivados son herramientas para un mejor conocimiento del sujeto tributario en sus operaciones domésticas, pues quedan bajo control de las instituciones nacionales, permitiendo a las administraciones tributarias contar con información casi completa del universo de los contribuyentes y de las transacciones realizadas, se mejoraría la efectividad de la fiscalización tributaria para identificar errores en las declaraciones, registros contables o indicios de defraudación.

1.3. Factura Electrónica en América Latina

En América Latina existen implementaciones exitosas de sistemas nacionales de facturación electrónica, con millones de emisores que han generado millones de documentos electrónicos. Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, México, Perú y Uruguay son algunos de los países de la región que han adoptado la factura electrónica. No obstante, cada Administración Tributaria la implementó de forma distinta, cada una con características, procedimientos y reglas diferentes para adecuarla de la mejor manera a las particularidades de su país. (Hernández y Robalino, 2018 p. 193)

El análisis se enfocó en 5 estudios comparativos de los países que han implementado políticas para la factura electrónica. Se encontró evidencia de que la factura electrónica resulta en el aumento de las ventas y utilidades reportadas, por consiguiente, la recaudación de impuestos también aumenta. La implementación de la factura electrónica puede ocasionar aumentos significativos en la recaudación en países de la región, donde los niveles son bajos en comparación con los países desarrollados. (Hernández y Robalino, 2018 p. 207)

1.4. Factura Electrónica en Guatemala

De conformidad al Código Tributario en el artículo 98 "A" numeral 2, se determina que es atribución de la Administración Tributaria, establecer los procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, libros, registros y documentos por medios electrónicos, por lo cual se emite el Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria Número 027-2007, Régimen de la Factura Electrónica FACE para la autorización, emisión, transmisión, conservación, almacenamiento y control de facturas, facturas especiales, notas de crédito, notas de débito y otros documentos tributarios emitidos por medios electrónicos y el resguardo electrónico de copias de los mismos. El Régimen entró en vigencia el 1 de octubre de 2007 pero el Acuerdo del Directorio Número 08-2011 realizó modificaciones al Régimen de Factura Electrónica iniciando su vigencia el 18 de agosto de 2011, en el que obligó a los contribuyentes que, conforme a la normativa de SAT, son catalogados como contribuyentes especiales para adoptar la factura electrónica.

Con el inicio de la adopción en Guatemala del Régimen FACE, la Administración Tributaria pretendía facilitar las transacciones que se relacionan con el comercio, mejorar los controles de las operaciones de los contribuyentes por medio de la emisión de las facturas electrónicas, notas de crédito y notas de débito por medios electrónicos, reduciendo los costos en la conservación y resguardo de documentos. Por supuesto, que la Administración Tributaria busca utilizar a la factura electrónica en beneficio de la mejora y simplificación de la función fiscalizadora.

El 2018 derivado de la entrada en vigencia del acuerdo del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria Número 13-2018, Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala a partir del 23 de mayo de 2018. El modelo operativo y las normas aplicables a la factura electrónica en línea de la República de Guatemala que comprende la emisión, transmisión, certificación y conservación por medios electrónicos de facturas, notas de crédito y débito, recibos y otros documentos autorizados por SAT, que se denominan Documentos Tributarios Electrónicos DTE, serán reguladas por medio de la documentación técnica del Régimen, que tiene por objetivo describir las reglas y validaciones que se deben cumplir los DTE.

El acuerdo 27-2007 quedará derogado cuando el ciento por ciento de los contribuyentes adopten al Régimen FEL como único medio para emitir documentos tributarios.

La empresa de consultoría tributaria Deloitte de Guatemala, realizó seminarios denominados: “Factura Electrónica en Línea FEL Implicaciones fiscales, operativas y tecnológicas” (2019). En donde se trataron las definiciones legales, técnicas, las diferencias del régimen anterior FACE y FEL, entes, roles de los involucrados en la implementación y operación, los inconvenientes operativos, tecnológicos detectados durante el proceso, los plazos para la implementación y cumplimiento del régimen, posibilidad y estrategia para solicitar prórroga en el plazo establecido, requerimientos y elementos de infraestructura, procesos tecnológicos, finalizando con las ventajas y desventajas de un emisor cuando se constituya como su propio certificador.

1.5. Empresa Farmacéutica

La empresa farmacéutica Asofarma, S. A. que será la unidad objeto del análisis de implementación de la Factura Electrónica en Línea, se describe en su sitio de internet (<https://www.asofarma-ca.com/nuestra-empresa/>) como “una compañía privada con presencia en todos los países de la región Centroamericana y la República Dominicana”.

“La empresa se dedica a introducir al mercado productos con avances tecnológicos notables que han significado verdaderos aportes terapéuticos en diferentes ámbitos de la medicina, esto le ha otorgado, respeto, prestigio y liderazgo. La compañía ha estado en el mercado desde 1992, ha logrado una fuerte presencia y una sólida imagen que le han permitido transformarse en una empresa farmacéutica líder en diversas líneas de la medicina con productos éticos y oncológicos. Se erige como una compañía líder, siendo una entre las de mayor crecimiento en penetración prescriptiva de los últimos años.”

“La misión de la empresa es estar comprometida en comercializar medicamentos innovadores de comprobada calidad, brindando salud y operaciones terapéuticas a la población de Centroamérica y el Caribe, mediante el compromiso y la competitividad profesional de los colaboradores, en un ambiente de respeto reconocimiento y desarrollo del talento humano.”

“La visión es ser líder en el mercado farmacéutico de la región admirados por los competidores y clientes elegidos como el mejor lugar para trabajar donde la cultura sea su mayor ventaja competitiva.” (<https://www.asofarma-ca.com/mision-y-vision/>)

Para identificar la operación comercial de la industria farmacéutica, es conveniente conocer cuál es la representación en ingresos del mercado mundial. La consultora Evaluate Pharma prevé el crecimiento en ventas de la industria farmacéutica durante un periodo anual, en el informe del 2018 estimó que la compañía Pfizer obtuvo ingresos de 47,600 millones de dólares, seguida de las compañías Novartis y Roche con ingresos de 42,000 millones de dólares.

1.6. La Factura Electrónica y el efecto del COVID-19

En año 2020 en el cual se elabora este trabajo profesional de graduación, el mundo entero se ve afectado por una crisis sanitaria y económica provocada por la pandemia del Covid-19 declarada por la OMS. El Covid-19 que es una enfermedad infecciosa causada por el coronavirus que se ha descubierto recientemente, el virus como la enfermedad era desconocidos antes de que estallara el brote en Wuhan (China) en diciembre de 2019, en Guatemala el 13 de marzo de 2020 se confirmó el primer caso positivo de Covid-19.

Para Raúl Zambrano de CIAT, el impacto de las restricciones impuestas por los gobiernos para reducir la cantidad de contagios de la enfermedad y el colapso de los sistemas sanitarios en los países, tienen un efecto extremadamente significativo en la actividad económica por ende las administraciones tributarias quienes son las encargadas de la recaudación de recursos para que los estados desarrollen sus actividades enfrentaron retos significativos. Al disminuir la actividad económica provocó también la caída de la recaudación, las jurisdicciones han implementado medidas que alivien el impacto económico sobre los contribuyentes.

En este momento la factura electrónica cobra importancia, continua el escritor Zambrano, la disponibilidad de los sistemas de facturación electrónica, permiten a las administraciones tributarias obtener datos en tiempo real para los análisis que orienten los esfuerzos para buscar recursos que serán indispensables en el proceso de recuperación. Según las cifras estadísticas de SAT en Guatemala, durante el primer cuatrimestre del año, la recaudación durante enero fue de Q. 6,806.0 millones de quetzales, en febrero fue del Q. 4,434.0 millones de quetzales, en marzo de Q. 3,802.0 millones de quetzales y en abril de Q. 7,170.2; las cifras permiten establecer que, desde el inicio de las medidas impuestas por el Estado de calamidad pública a inicios de marzo, la recaudación fue directamente afectada.

El uso de la factura electrónica sobrepasa el control tributario, se espera proporcione información detallada, durante la crisis sanitaria, que contribuya a la mejora en los procesos de toma de decisiones, siendo un factor emergente en la denominada nueva normalidad mientras el Covid-19 continúe, hasta encontrar la vacuna que erradique el virus.

2. Marco teórico

Para el desarrollo del Trabajo Profesional de Graduación denominado “Problemática que enfrentarán los contribuyentes que comercializan productos farmacéuticos al incumplir con la implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala”, se presentan las teorías, los conceptos, las definiciones, las categorías y las leyes que contribuyan a la propuesta teórica de la relación y resolución de la problemática.

2.1. Empresa Farmacéutica

“Son empresas que se dedican a la comercialización de productos farmacéuticos, con el fin de ofrecer medicamentos de alta calidad para cubrir la demanda de atención en salud para prevenir, aliviar y curar la diversidad de afecciones propias de los pacientes”. (Gremial de Farmacéuticos, 2019, p. 1)

“Las empresas farmacéuticas son un importante elemento de los sistemas de asistencia sanitaria de todo el mundo, están constituidas por numerosas organizaciones públicas y privadas dedicadas al descubrimiento, desarrollo, fabricación y comercialización de medicamentos para la salud humana y animal.” (Gennaro, 1990) “Su fundamento es la investigación y desarrollo de medicamentos para prevenir o tratar las diversas enfermedades y alteraciones.” (Tait, 1998 p. 79.1)

“Son muchos los factores dinámicos científicos, sociales y económicos que configuran la industria farmacéutica. Algunas compañías farmacéuticas trabajan tanto en los mercados nacionales como en los multinacionales. En todo caso, sus actividades están sometidas a leyes, reglamentos y políticas aplicables al desarrollo y aprobación de fármacos, la fabricación y control de calidad, la comercialización y las ventas.” (Spilker, 1994).

“Los productos farmacéuticos de venta con receta son agentes biológicos y químicos para la prevención, diagnóstico, tratamiento de enfermedades y alteraciones de humanos y animales. Se dispensan por prescripción de un médico, farmacéutico o veterinarios.” (Tait, 1998 p. 79.2)

“El producto de prescripción médica es el producto autorizado para comercializarse bajo el amparo de una receta médica.” (Reglamento para el control sanitario de medicamentos y productos afines, 1999 p. 5)

“El producto de venta libre es el producto de la especialidad farmacéutica autorizada para comercializarse sin prescripción médica y que puede ser objeto de publicidad o promoción por medios masivos.” (Reglamento para el control sanitario de medicamentos y productos afines, 1999 p. 5)

“El producto farmacéutico o medicamento es la sustancia simple o compuesta, natural, sintética o mezcla de ellas, con forma farmacéutica definida, empleada para diagnosticar, tratar, prevenir enfermedades o modificar una función fisiológica de los humanos.” (Reglamento técnico Centroamericano de Productos Farmacéuticos. 2018. P. 6)

“El registro sanitario es la aprobación por la autoridad reguladora de un país para la comercialización de un medicamento, una vez que el mismo ha pasado el proceso de evaluación relativo a la calidad, eficacia y seguridad.” (Reglamento para el control sanitario de medicamentos y productos afines, 1999 p. 6)

“El representante legal es la persona natural o jurídica que reside en el país donde se tramita el registro, autorizada por el titular del medicamento, a través de un poder otorgado de acuerdo con la legislación de cada Estado Parte para que responda ante la Autoridad Reguladora.” (Reglamento para el control sanitario de medicamentos y productos afines, 1999 p. 7)

Por lo tanto, la empresa farmacéutica es la entidad que se dedica a comercializar productos, científicamente aprobados para prever, atender y aliviar enfermedades de pacientes, lo cuales pueden ser prescritos por un médico o de venta libre, toda vez los productos estén autorizados para la comercialización por medio de registro sanitario, emitido por el Ministerio de Salud del país.

2.2. Factura Electrónica en Línea

El diccionario del español jurídico de La Real Academia Española (s. f.), define a la factura como “documento privado en el que se hacen constar los aspectos esenciales de una operación mercantil y que sirve en el derecho tributario para establecer, por una parte, la base imponible de determinados impuestos y por otra, para justificar las adquisiciones, los gastos y las deducciones en los impuestos que afectan a la actividad empresarial”.

“Factura es un título valor que el vendedor o prestador del servicio podrá librar y entregar o remitir al comprador o beneficiario del servicio.” (Romero, Fajardo, Vélez, 2010, p. 212)

“Factura Electrónica es el documento tributario que reemplaza al documento físico en papel y que recoge en un fichero la información relativa a la transacción comercial, obligaciones de pago y liquidación de impuestos.” (Hernández, Serrano, 2009, p. 96)

La factura electrónica la podemos definir entonces como el documento que registra las operaciones comerciales de una entidad en forma electrónica, cumpliendo con requisitos de autenticidad, integridad y legibilidad ante los actores involucrados y en todos los ámbitos comerciales, civiles, financieros, logísticos, sin olvidar por supuesto el tributario.

La administración tributaria ve a la factura electrónica en línea como la oportunidad de mejorar los procesos de comprobación, al utilizar las técnicas y herramientas que le permitan identificar errores hasta posibles actos de defraudación. La administración tributaria, han optado por obligar al uso de la factura electrónica a todos los contribuyentes responsables de cumplir con su obligación tributaria y del pago de impuestos, desarrollando procedimientos para combatir la evasión y elusión fiscal que afecta a la población, al no proveer al Estado de los recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines. Cabe mencionar que, para implementar el proceso de factura electrónica, se debe cumplir con las condiciones adecuadas, como la infraestructura tecnológica para poner en marcha el Régimen FEL.

Los contribuyentes pueden suponer beneficios en su operación, tales como la disminución de costos por medio del ahorro de papel, espacio físico, del almacenamiento de los documentos al considerar el período de prescripción aplicable y del ahorro en el envío del documento al cliente.

En América Latina, se estima que el 50% de la defraudación tributaria se realiza por medio de facturas físicas, del cual el 25% corresponde a la adulteración, anulación y falsificación de facturas en compras y ventas. La implementación de la factura electrónica se suscribe en la experiencia de países como Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, México, Perú y Uruguay, quienes han experimentado incrementos en la recaudación de tributos.

En Guatemala es la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, “la entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.” (Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998, p. 1001)

El Régimen GFACE, es la factura electrónica con modalidad de comprobante de pago, en la que no se emplea el papel como soporte para demostrar su autenticidad. Por lo tanto, la factura electrónica es un archivo electrónico que recoge la información relativa a una transacción comercial y sus obligaciones de pago y de liquidación de impuestos y cumple otros requisitos que definen las leyes en Guatemala. Servirá para comprobar la realización de una transacción comercial entre un comprador, quien es obligado a realizar el pago y un vendedor quien se compromete a entregar un bien o servicio.

“El termino de factura electrónica abarca e incluye todas las transacciones asociadas o documentos tributarios electrónicos, es decir que incluye además de las facturas, las notas de crédito y débito y otros documentos autorizados por SAT.” (Régimen optativo factura electrónica FACE, 2007, p. 7)

“El archivo XML que en inglés eXtensible Markup Language, es el archivo de texto especial compuesto por un determinado número de etiquetas en estructura de árbol. Los elementos del árbol están todos vinculados entre ellos a través de las ramas que se crean.” (Boulanger, 2015, p. 21)

2.3. Condiciones previas para la implementación de Facturas Electrónicas

“La complejidad de los procesos asociados a la facturación electrónica hace necesario un conjunto mínimo de condiciones que tanto la administración tributaria, como la infraestructura tecnológica del país, deben cumplir antes de su puesta en marcha.” (Barreix y Zambrano, 2018, p. 15)

Los procesos operativos mínimos que la administración tributaria debe tener funcionando de manera razonable, se mencionan los siguientes:

- El registro o padrón de contribuyentes.
- La recepción y procesamiento de declaraciones electrónicas.
- La recepción frecuente y rutinaria de información de terceros por medios electrónicos.
- La presencia de auditores eficaces y una cobranza coactiva efectiva impulsan el cumplimiento voluntario debido a la percepción del riesgo al ser efectivamente sancionados ante un incumplimiento. (Barreix y Zambrano, 2018, p. 15)

La Superintendencia de Administración Tributaria SAT en Guatemala durante los últimos años, ha adoptado acciones concretas para uso de las herramientas tecnológicas actuales, como por ejemplo la utilización de la Agencia Virtual, en donde se pueden realizar gestiones sin necesidad de asistir a una agencia como, por ejemplo, el cambio y actualización de Registro Tributario Unificado RTU. Para la generación, consulta y pago de las declaraciones de impuestos se pone a la disposición la herramienta virtual Declaraguate.

La Administración Tributaria ha implementado programas dirigidos a los contribuyentes tales como el RetenIVA para generar las constancias de retención del IVA, el RetenISR para la gestión de las retenciones de ISR residentes, asalariados y de facturas especiales, Asistelibros para enviar los libros de compras y ventas mensualmente, el reporte semestral de inventarios, la carga del Estudio de Precios de Transferencia con empresas relacionadas y otras herramientas que son utilizadas para obtener información de las transacciones del contribuyente y que facilite la fiscalización de sus obligaciones tributarias.

2.4. Ventajas de la implementación de factura electrónica

El Control Tributario. La información generada por la factura electrónica contribuye a detectar comportamientos inusuales o irregulares de los contribuyentes, lo cual mejora la efectividad de la equidad fiscal e identificar los impuestos a dirigir los esfuerzos para el cobro impositivo.

La Dinámica Económica. La factura electrónica hace más eficientes las operaciones comerciales, puesto que se pueden llegar a eliminar completamente los registros físicos de las transacciones, el comercio electrónico se podría impulsar con la inmediatez de las relaciones económicas.

Los beneficios contables para los contribuyentes. El potencial para convertirse en un sistema contable para los contribuyentes especialmente para pequeñas y medianas empresas que no cuentan con recursos para un sistema contable robusto, se reduce el costo de facturación pues se prescinde del papel y se prescinde de los costos de almacenamiento de papelería como resguardo contable y administrativo.

La seguridad de información. La importancia que la infraestructura tecnológica de un sistema de factura electrónica debe ser lo suficientemente robusta para permitir un resguardo de la información contable de los contribuyentes con las garantías suficientes requeridas por la ley.

Por tal razón, las administraciones tributarias deben sancionar, sobre todo, penalmente cuando corresponda a los infractores al violar el resguardo de la información. (Barreix y Zambrano, 2018, p.24)

La Superintendencia de Administración Tributaria SAT en Guatemala, facilita el proceso a los contribuyentes para la emisión de facturas electrónicas por medio de la Agencia Virtual sin ningún costo, generando una firma electrónica gratuita con la autorización inmediata de cada documento emitido, brinda seguridad en cuanto a la integridad de la información a que corresponde y que sea posible detectar cualquier alteración de la información.

2.5. Consideraciones legales

Para que la Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala entrará en vigencia, tenga plena validez jurídica, es necesario describir las leyes que permitan su implementación, las facultades de la Administración Tributaria para solicitar a los contribuyentes la adopción del Régimen FEL como único medio para emitir documentos tributarios, también se describen los fundamentos legales de las obligaciones y derechos del contribuyente y las sanciones al incumplir con la implementación en el plazo establecido.

2.5.1. Principios Constitucionales

Los principios constitucionales son la base del ordenamiento jurídico, que fundamentan la organización jurídica tributaria del Estado Guatemalteco.

Constitución Política de la República de Guatemala

“Artículo 2. Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarles a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”

“Artículo 15. Irretroactividad de la Ley. La Ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.”

“Artículo 171. Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: (...)

3. Decretar, impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.” (...)

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

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

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

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

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

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

2.5.2. Marco Legal para la implementación de la Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL

Para que nazca a la vida jurídica la factura electrónica, se detalla el fundamento legal que conlleva a su adopción.

Constitución Política de la República de Guatemala

“Artículo 24. Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros. La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna.

Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.

Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.”

“Artículo 153. Imperio de la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la Republica.”

Código de Comercio de Guatemala, Decreto Número 2-70 del Congreso de la República

“Artículo 376. Conservación de libros o registros. Los comerciantes, sus herederos o sucesores, conservarán los libros o registros del giro en general de su empresa por todo el tiempo que ésta dure y hasta la liquidación de todos sus negocios y dependencias mercantiles.”

“Artículo 381. Comprobación de operaciones. Toda operación contable deberá estar debidamente comprobada con documentos fehacientes, que llenen los requisitos legales y sólo se admitirá la falta de comprobación en las partidas relativas a meros ajustes, traslado de saldos, pases de un libro a otro o rectificaciones.”

“Artículo 382. Documentación y correspondencia. Todo comerciante debe conservar, en forma ordenada y organizada, durante no menos de cinco años, los documentos de su empresa, salvo lo que dispongan otras leyes especiales.”

“Artículo 383. Término para destruir documentación. Los documentos que conciernan especialmente a actos o negociaciones determinadas, podrán ser inutilizados o destruidos, pasado el tiempo de prescripción de las acciones que de ellos se deriven. Si hubiere pendiente alguna cuestión que se refiera a ellos directa o indirectamente, deberán conservarse hasta la terminación de la misma.”

“Artículo 591. Factura Cambiaria. La factura cambiaria es el título de crédito, emitido en forma física o electrónica, que en la compraventa de mercaderías o en la prestación de servicios, el vendedor o prestatario de un servicio libra y entrega o remite al comprador o beneficiario de un servicio; la factura cambiaria que se emite incorpora un derecho de crédito sobre la totalidad o sobre parte insoluta de la compraventa o prestación de servicios.

El comprador o beneficiario de un servicio, estará obligado a devolver al vendedor o prestatario del servicio la factura cambiaria original aceptada, en la forma y condiciones que establece este capítulo. No se podrá librar una factura cambiaria por compraventa de mercaderías si la mercadería no se ha entregado real o simbólicamente.

Si se trata de facturas cambiarias que se emiten por prestación de servicios, el prestatario del servicio es responsable de la veracidad de lo establecido en el documento y que sea posible ceder el derecho de crédito en forma independiente de la obligación contenida en el contrato en virtud del cual se beneficiará del servicio.”

“Artículo 597. Envío por correo. Si el vendedor enviase la factura cambiaria por correo, deberá hacerlo por correo certificado con aviso de recepción, en el cual se indicará:

1. Que el envío contiene facturas.
2. Que el aviso de recepción deberá ser devuelto por correo aéreo.”

“Artículo 598. Envío por otros medios. Si el vendedor enviase la factura por otra vía y el comprador no la aceptase inmediatamente, éste queda obligado a firmar en el mismo acto un recibo que utilizará el vendedor como comprobante de entrega de la factura cambiaria.”

“Artículo 655. Empresa mercantil. Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios. La empresa mercantil será reputada como un bien mueble.”

Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República

“Artículo 2. Fuentes. Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.

2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.”

“Artículo 3. Se requiere la emisión de una ley para: (...)

5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias.

Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

“Artículo 7. Vigencia en el tiempo. La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieron, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial. (...)

“Artículo 14. Concepto de la obligación tributaria. 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.”

“Artículo 17. Sujeto activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

“Artículo 18. Sujeto pasivo de la obligación tributario. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean en calidad de contribuyentes o de responsable.”

“Artículo 19. Funciones de la Administración Tributaria. Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.”

“Artículo 47. Prescripción. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años.”

“Artículo 66. Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.”

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República

“Artículo 2. Definiciones. Para los efectos de esta ley se entenderá:

1. Por venta. Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

2. Por servicio. La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia. (...)
4. Por exportación de bienes. La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.

Por exportación de servicios. La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente. (...)

6. Por contribuyentes. Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con la ley.”

4.5.3. Deberes y obligaciones del contribuyente

Los contribuyentes en Guatemala deben cumplir con las obligaciones tributarias de acuerdo con la legislación aplicable, la cual se detalla a continuación.

Constitución Política de la República de Guatemala

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

- d. Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley; (...)

Código de Comercio de Guatemala, Decreto Número 2-70 del Congreso de la República

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

1. La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.
2. La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios. (...)

“Artículo 6. Capacidad. Tiene capacidad para ser comerciantes las personas individuales y jurídicas que, conforme al Código Civil, son hábiles para contratar y obligarse.”

“Artículo 368. Contabilidad y registros indispensables. Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para ese efecto deberán llevar, los siguientes libros o registros: 1.- Inventarios; 2.- De primera entrada o diario; 3.- Mayor o centralizador; 4.- de Estados Financieros.

Además, podrán utilizar los otros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales.

También podrán llevar la contabilidad por procedimientos mecanizados, en hojas sueltas, fichas o por cualquier otro sistema, siempre que permita su análisis y fiscalización.

Los comerciantes que tengan un activo total que no exceda de veinticinco mil quetzales (Q. 25,000.00), pueden omitir en su contabilidad los libros o registros enumerados anteriormente, a excepción de aquellos que obliguen las leyes especiales.”

“Artículo 371. (...) aquellos comerciantes individuales cuyo activo total exceda de veinte mil quetzales (Q. 20,000.00), y toda sociedad mercantil, están obligados a llevar su contabilidad por medio de contadores.

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.”

Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República

“Artículo 21. Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

“Artículo 21 “B”. Obligaciones de los contribuyentes. Constituyen obligaciones de los contribuyentes, sean sujetos de imposición o no, entre otros, los siguientes:

1. Presentar declaraciones, notificaciones, autoliquidaciones y otros documentos que requiera la legislación tributaria y la administración tributaria para el cumplimiento de sus funciones. (...)
3. Atender las citaciones, comunicaciones y notificaciones por vía electrónica o cualquier otro medio válido en derecho realizadas por la Administración Tributaria.
4. Respaldar todas las operaciones que realice en la ejecución de sus actividades mercantiles, comerciales, profesionales y de cualquier índole, sobre las que existan obligaciones establecidas en la legislación fiscal, por medio de la documentación legal correspondiente.
5. Suministrar a la Administración Tributaria la información que requiera para el cumplimiento de sus funciones, en la forma y plazos que establece la ley.”

“Artículo 23. 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.”

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

“Artículo 104. Cumplimiento. Determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración.

El contribuyente o responsable podrá, bajo su absoluta responsabilidad, presentar formularios electrónicos o por cualquier otro medio establecido en este Código, para lo cual podrá contratar los servicios de un Contador Público y Auditor o un Perito Contador. La Administración Tributaria establecerá los procedimientos y condiciones para que el contribuyente o responsable autorice al Contador Público y Auditor o al Perito Contador.”

“Artículo 112. Obligaciones de los contribuyentes y responsables. Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Cuando las leyes lo establezcan:

- a. Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación. (...)
7. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos y otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional y lo dispuesto en este Código.”

“Artículo 112 “A”. Otras obligaciones de los contribuyentes y responsables. Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables.

1. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.
2. Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. (...)
5. Permitir a la Administración Tributaria revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias ya sea en línea o a determinado período de tiempo que establezca la Administración Tributaria, ello para fines exclusivos vinculados a la debida fiscalización tributaria; para el efecto, la Administración Tributaria deberá formular el requerimiento pertinente. (...)

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República

“Artículo 36. Obligación de autorizar documentos. Los contribuyentes para documentar sus operaciones de venta o de prestación de servicios, deben obtener autorización previa de la Administración Tributaria para el uso de facturas, notas de débito y notas de crédito según corresponda. En lo que respecta a facturas emitidas en cinta, en forma mecanizada o computarizada, deben ajustarse a lo preceptuado en el artículo 31 de esta ley.”

“Artículo 52. De la facturación por cuenta del vendedor. Cuando un contribuyente que adquiera bienes o servicios de personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o por cualquier otra circunstancia, no extiendan o no le entreguen las facturas correspondientes. La factura especial se realiza a cuenta del vendedor, o prestador del servicio y le retendrá el impuesto respectivo. (...)

El contribuyente está obligado a reportar en su declaración mensual todas las facturas especiales que haya emitido en el período que está declarando. (...)

5.5.4. Derechos del Contribuyente

Los contribuyentes en Guatemala tienen derechos garantizados de acuerdo con la legislación aplicable, los cuales se detallan a continuación.

Constitución Política de la República de Guatemala

“Artículo 5. Libertad de acción. Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma.”

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

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

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

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

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

“Artículo 39. Propiedad privada. Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley.

El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.”

“Artículo 41. Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.”

Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República

“Artículo 21 “A”. Derechos de los contribuyentes. Constituyen derechos de los contribuyentes, pudiendo actuar por sí mismos, por medio de apoderado legal o tercero autorizado, entre otros que establezcan las leyes, los siguientes: (...)

3. Ser informado y asistido por la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
4. Formular consultas y a obtener respuesta correspondiente.
5. Realizar todas las peticiones y cuestiones que se formulen en los procedimientos de aplicación de los tributos. (...)
12. Ser informado al inicio de las actuaciones de control o fiscalización, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos de ley. (...)
15. Al debido proceso, audiencia y de defensa.”

“Artículo 102. Consulta, requisitos y efectos. La Administración Tributaria atenderá las consultas que se formulen por quien tenga un interés personal y directo sobre una situación tributaria concreta, con relación a la aplicación de este código y de las leyes tributarias concretas, con relación a la aplicación de este código y de las leyes tributarias. (...)

La respuesta deberá emitirse dentro del plazo de sesenta (60) días hábiles contado a partir de la presentación de la consulta.”

Ley de Acceso a la Información Pública, Decreto Número 57-2008 del Congreso de la Republica

“Artículo 1. Objeto de la Ley. La presente ley tiene por objeto:

1. Garantizar a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y sujetos obligados por la presente ley.” (...)

“Artículo 5. Sujeto activo. Es toda persona individual o jurídica, pública o privada, que tiene derecho a solicitar, tener acceso y obtener la información pública que hubiere solicitado conforme a lo establecido en esta ley.”

“Artículo 6. Sujetos obligados. Es toda persona individual o jurídica, pública o privada, nacional o internacional de cualquier naturaleza, institución o entidad del Estados, organismo, entidad, dependencia, institución y cualquier otro que maneje, administre o ejecute recursos públicos, bienes del Estado, o actos de la administración pública en general, que está obligado a proporcionar la información pública que se le solicite, dentro de los que se incluye el siguiente listado, (...)

26. Superintendencia de Administración Tributaria.” (...)

“Artículo 16. Procedimiento de acceso a la información. Toda persona que tiene derecho a tener acceso a la información pública en posesión de los sujetos obligados cuando lo solicite de conformidad con lo previsto en esta ley.”

“Artículo 19. Unidades de información Pública. El titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado y órgano interno que fungirá como Unidad de información, debiendo tener un enlace en todas las oficinas o dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional.”

“Artículo 20. Obligaciones de las unidades de información pública. Las unidades de información tendrán a su cargo.

1. Recibir y tramitar las solicitudes de acceso a la información pública, (...)
3. Proporcionar para su consulta la información pública solicitada por los interesados o notificar la negativa de acceso a la misma, razonando dicha negativa, (...)
4. Expedir copia simple o certificada de la información pública solicitada, siempre que se encuentre en los archivos del sujeto obligado.”

5.5.5. Factura Electrónica en Línea FEL

La Factura Electrónica en Línea, es el instrumento que espera utilizar la Administración Tributaria para mejorar la fiscalización y control de los contribuyentes para luchar en contra de evasión fiscal, a continuación, los fundamentos legales aplicables para el cumplimiento de sus fines.

Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República

“Artículo 98. Atribuciones de la Administración Tributaria. La administración tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para el efecto de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de tributos.

Para tales efectos podrá: (...)

4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este Código y demás leyes tributarias.
5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo. (...)

“Artículo 98. “A”. Otras atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria también podrá: (...)

2. Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, recibos, libros, registros y documentos por medios electrónicos, cuya impresión pueda hacer prueba en juicio y los que sean distintos al papel. La Administración Tributaria podrá autorizar la destrucción de los documentos, una vez se hayan transformado en registros electrónicos a satisfacción de esta.”

Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto sobre la Renta, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República

“Artículo 22. Procedencia de las deducciones. Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben cumplir los requisitos siguientes: (...)

4. Tener los documentos y medios de respaldo, entendiéndose por tales: (...)
 - a. Facturas o facturas de pequeño contribuyente autorizadas por la Administración Tributaria, en el caso de compras a contribuyentes.
 - b. Facturas o comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, en el caso de servicios prestados por contribuyentes. (...)

“Artículo 23. Costos y gastos no deducibles. Las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes: (...)

- d. Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por esta Ley, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, (...), para efectos de comprobar los actos afectos a dichos impuestos. (...)

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República

“Artículo 17. De las modificaciones al crédito fiscal. (...) Las notas de débito o de crédito, según corresponda, deberán emitirse y entregarse, la original al adquirente de bienes o servicios y la copia respectiva, con firma y sello de recepción, quedará en poder del emisor.

Asimismo, las notas de débito o crédito, según corresponda, deberán registrarse en la contabilidad del vendedor de bienes o prestador de servicios, dentro del plazo de dos meses, contados a partir de la fecha en que fue emitida la factura que será modificada o cancelada por medio de los referidos documentos, en los cuales deberá consignarse el número y a fecha de la factura por lo que emitieron.”

“Artículo 18. Documentación del crédito fiscal. Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

- a. Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que auto impriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, conforme se establece en la Ley, asimismo aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el artículo 57 de esta Ley, facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando las mismas hubieren sido emitidas a través de un Generador de Facturas Electrónicas (GFACE) que esté debidamente autorizado por la Administración Tributaria. (...)

“Artículo 29. Documentos obligatorios. Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquirente y a su vez es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos:

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

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

“Artículo 30. De las especificaciones y características de los documentos obligatorios. Las especificaciones y características de los documentos obligatorios a que se refiere el artículo anterior, se establecerán en el reglamento de esta Ley. Dichos documentos deberán ser autorizados previamente por la Dirección. Que llevará registro y control computarizado de los mismos.”

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

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo Gubernativo No. 5-2013

“Artículo 29. Documentos por ventas o servicios. (...) En el caso de la factura electrónica, el documento original y la copia son el archivo electrónico o la representación gráfica del mismo (impresión física que se entrega al comprador)

En todos los casos, los documentos llevarán impreso:

1. El rango numérico autorizado.
2. El número y la fecha de emisión de la resolución de autorización.
3. El plazo de vigencia, conforme lo establecido en este artículo.
4. El nombre, denominación o razón social y el NIT de la imprenta encargada de la impresión de los documentos, que esté debidamente inscrita y activa en el Registro Fiscal de Imprentas de la Administración Tributaria. (...)

Se exceptúan las facturas electrónicas y el resguardo de copias de facturas emitidas en papel y que luego se convierten en registros electrónicos, los cuales tendrán las características establecidas en este reglamento y en los Acuerdos de Directorio de SAT correspondientes.”

“Artículo 30. Requisitos. A partir del inicio de la vigencia de este reglamento las facturas, facturas especiales, facturas de pequeño contribuyente, notas de débito, de crédito, deberán cumplir como mínimo con los requisitos, datos y características siguientes:

1. Identificación del tipo de documento de que se trate.
2. Serie y número correlativo del documento. (...)
3. Según corresponda a cada tipo de documento, conforme a la legislación vigente, las frases siguientes:
 - a. No genera derecho a crédito fiscal.
 - b. Pago Directo, número de resolución y fecha.
 - c. Sujeto a pagos trimestrales.
 - d. Sujeto a retención definitiva.
4. Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor, si lo tuviere, si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica.
5. Número de identificación tributaria del contribuyente emisor.
6. Dirección del establecimiento u oficina en donde se emita el documento.
7. Fecha de emisión del documento.
8. Nombres y apellidos completos del adquirente, si es persona individual; razón o denominación social, si es persona jurídica.
9. NIT del adquirente. Si éste no lo tiene o no lo proporciona, se consignarán las palabras consumidor final o las siglas “CF” o en su defecto el número de documento de identificación personal.
10. Detalle o descripción de la venta, el servicio prestado o de los arrendamientos y de sus respectivos valores.
11. Descuentos concedidos, si los hubiere.

12. Cargos aplicados con motivo de la transacción.

13. Precio total de la operación, con inclusión del impuesto cuando corresponda. (...)"

Reformas al Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo Gubernativo No. 222-2019

"Artículo 1. Se adiciona la literal j) al artículo 2 (...) Régimen FEL. Se refiere al Régimen de Factura Electrónica, también denominado Régimen de Factura Electrónica en Línea, es el modelo operativo establecido por la Administración Tributaria para la emisión de documentos Tributarios Electrónicos."

"Artículo 7. Se adiciona el artículo 28 bis. (...) Artículo 28 bis. Registro de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado en Régimen FEL. A partir del 1 de julio de 2021, el Régimen FEL, será el único medio que la Administración Tributaria autorizará para la emisión de documentos tributarios, a las personas que se inscriban por primera vez para realizar una actividad económica." (...)

"Artículo 8. Se reforma el cuarto párrafo del artículo 29 (...) Los documentos que se autoricen en medios distintos al Régimen FEL, tendrán seis meses como plazo máximo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización."

"Artículo 10. Se adiciona el artículo 36 bis, el cual queda así: Artículo 36 bis. Requisitos y condiciones para iniciar operaciones en el Régimen FEL. Los contribuyentes para iniciar operaciones en el Régimen FEL. Deberán cumplir con los requisitos siguientes:

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

“Artículo 11. Se adiciona el artículo 36 ter, el cual queda así: Artículo 36 ter. Modelo operativo del Régimen FEL. Las disposiciones por medio de las cuales la Administración Tributaria desarrolla el modelo operativo para la emisión de documentos tributarios electrónicos, así como sus modificaciones, deben ser atendidas por los contribuyentes certificadores y otros actores involucrados en su operación. Para el efecto, la Administración Tributaria a través de Acuerdo de Directorio, establecerá el plazo para publicación en su página web, de las disposiciones y documentación técnica necesaria para operar bajo este régimen.”

“Artículo 15. Transitorio. Vigencia de documentos autorizados. Para el caso de las personas individuales o jurídicas incorporadas en el Régimen FEL a petición del contribuyente o de oficio, la Administración Tributaria notificará la resolución que determina el plazo con el que contarán para el uso de las autorizaciones vigentes de otros medios o formas de emisión de documentos tributarios y autorizaciones para emitir facturas u otros documentos con NIT y nombre del receptor en blanco.

Transcurrido el plazo referido, quedarán sin efecto dichas autorizaciones; el Régimen FEL, constituirá el único medio para la emisión de los documentos tributarios. (...)

A petición del contribuyente y con la justificación técnica correspondiente, se podrá ampliar el plazo aludido en el primer párrafo de este artículo.”

Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, Decreto Número 47-2008 del Congreso de la Republica de Guatemala

“Artículo 1. Ámbito de aplicación. La presente ley será aplicable a todo tipo de comunicación electrónica, transacción o acto jurídico, público o privado, nacional o internacional, (...)

El Estado y sus instituciones quedan expresamente facultados para la utilización de las comunicaciones y firmas electrónicas.”

“Artículo 4. Modificación mediante acuerdo mutuo. Salvo que se disponga otra cosa, la manera como se formalicen las relaciones entre las partes que generan, envían, reciban, archivan o procesan de alguna otra forma comunicaciones electrónicas, podrán ser modificadas mediante acuerdo mutuo entre las partes.” (...)

“Artículo 5. Reconocimiento jurídico de las comunicaciones electrónicas. No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a una comunicación o a un contrato por la sola razón de que esa comunicación o ese contrato estén en forma de comunicación electrónica.” (...)

“Artículo 9. Original. Cuando cualquier norma jurídica requiere que una comunicación o un contrato se proporcione o conserve en su formato original, o prevea consecuencias en el caso de que eso no se cumpla, ese requisito se tendrá por cumplido respecto de una comunicación electrónica.” (...)

“Artículo 10. Integridad de una comunicación electrónica. Para efectos del artículo 9 anterior, se considerará que la información consignada en una comunicación electrónica es íntegra, si atiende a los criterios siguientes:

- a. Ésta se ha mantenido completa y sin alteraciones que no sean la adición de algún endoso o algún cambio sobrevenido en el curso normal de su transmisión, archivo o presentación; y;
- b. El grado de fiabilidad requerido se determinará teniendo en cuenta la finalidad para la que se generó la información, así como todas circunstancias del caso.”

“Artículo 11. Admisibilidad y fuerza probatoria de las comunicaciones electrónicas. Las comunicaciones electrónicas serán admisibles como medios de prueba.

No se negará eficacia, validez o fuerza obligatoria y probatoria en toda actuación administrativa, judicial o privada a todo tipo de información en forma de comunicación electrónica, por el sólo hecho que se trate de una comunicación electrónica, ni en razón de no haber sido presentado en su forma original.”

“Artículo 13. Conservación de las comunicaciones electrónicas. Cuando cualquier norma jurídica requiera que ciertos documentos, registros o informaciones sean conservados, ese requisito quedará satisfecho mediante la conservación de las comunicaciones electrónicas,” (...)

“Artículo 14. Conservación de mensajes de datos y archivo de documentos a través de terceros.

El cumplimiento de la obligación de conservar documentos, registros o informaciones en comunicaciones electrónicas, se podrá realizar directamente o a través de terceros, siempre y cuando se cumplan las condiciones enunciadas en el artículo anterior.”

“Artículo 24. Tiempo y lugar del envío y a recepción de las comunicaciones electrónicas. De no convenir otra cosa el iniciador y el destinatario, la comunicación electrónica se tendrá por:

- a. Expedida: en el momento en que salga de un sistema de información que está bajo el control el iniciador o de la parte que la envíe en nombre de éste o, si la comunicación electrónica no ha salido de un sistema de información que esté bajo el control del iniciador o de la parte que la envíe en nombre de éste, en el momento en que esa comunicación se recibe.
- b. Recibida: en el momento en que pueda ser recuperada por el destinatario en una dirección electrónica que él haya designado. La comunicación electrónica se tendrá por recibida en otra dirección electrónica del destinatario en el momento en que pueda ser recuperada por el destinatario en esa dirección y en el momento en que el destinatario tenga conocimiento de que esa comunicación ha sido enviada a dicha dirección. Se presumirá que una comunicación electrónica puede ser obtenida por el destinatario en el momento en que llegue a la dirección electrónica de éste.
- c. La comunicación electrónica se tendrá por expedida en el lugar en que el iniciador tenga su establecimiento y por recibida en el lugar en que el destinatario tenga el suyo, conforme se determina en función de lo dispuesto en esta ley.

- d. La literal b) del presente artículo será aplicable aun cuando el sistema de información que sirva de soporte a la dirección electrónica esté ubicado en un lugar distinto de aquel en que tenga por recibida la comunicación en virtud de la literal c) del presente artículo.”

“Artículo 33. Efectos jurídicos de una firma electrónica o firma electrónica avanzada. La firma electrónica o la firma electrónica avanzada, la cual podrá estar certificada por una entidad prestadora de servicios de certificación, que haya sido producida por un dispositivo seguro de creación de firma, tendrá respecto de los datos consignados en forma electrónica, el mismo valor jurídico que la firma manuscrita en relación con los consignados en papel y será admisible como prueba en juicio, valorándose esta, según los criterios de apreciación establecidos en las normas procesales. (...)

Cuando una firma electrónica avanzada haya sido fijada en una comunicación electrónica se presume que el suscriptor de aquella tenía la intención de acreditar esa comunicación electrónica y de ser vinculado con el contenido del mismo. Para considerarse fiable el uso de una firma electrónica avanzada, ésta tendrá que incorporar como mínimo los atributos siguientes:

- a. Que los datos de creación de la firma, en el contexto en que son utilizados, corresponden exclusivamente al firmante;
- b. Que los de creación de la firma estaban, en el momento de la firma, bajo el control exclusivo del firmante;
- c. Que sea posible detectar cualquier alteración de la firma electrónica hecha después del momento de la firma; y
- d. Cada uno de los objetivos del requisito legal de la firma consista en dar seguridad en cuanto a la integridad de la información a que corresponde, que sea posible detectar cualquier alteración de esa información hecha después del momento de la firma.”

Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL), Acuerdo del Directorio Número 13-2018

“Artículo 1. Objetivo. Implementar el Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, el cual comprende la emisión, transmisión, certificación y conservación por medios electrónicos de facturas, notas de crédito y débito, recibos y otros documentos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria para el Régimen FEL, que se denominaran Documentos Tributarios Electrónicos DTE, definiendo sus características y su funcionamiento.”

“Artículo 2. Definiciones y abreviaturas. Para los efectos del presente acuerdo se entenderá por: (...)

- e. Certificador. Es la persona individual o jurídica que realiza la certificación y el almacenamiento de los DTE, transmitidos por los emisores.
- f. Emisor. Es el contribuyente que emite los DTE.
- g. Receptor. Es la persona individual o jurídica a nombre de quien se emite un DTE.
- h. Contingencia. Situación justificada para la cual un emisor no puede obtener la certificación de un DTE de forma inmediata. (...)
- i. Disposiciones del Régimen FEL. Son todas las normas aprobadas por la SAT, tales como el acuerdo del directorio, la documentación técnica FEL, así como las normas y procedimientos relacionados y las que se emitan con posterioridad.
- j. Documentación técnica FEL. Es un instrumento que SAT emite y mantiene actualizado por medio de resoluciones de Superintendente, el cual desarrolla las disposiciones del acuerdo.
- k. Firma electrónica. Datos en forma electrónica consignados en una comunicación electrónica o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que pueden ser utilizados para identificar al firmante con relación a la comunicación electrónica e indicar que el firmante aprueba la información recogida en la comunicación electrónica.
- l. Firma electrónica avanzada. Firma electrónica que cumple con los requisitos siguientes.
 - a. Estar vinculada al firmante de manera única;

- b. Permitir la identificación del firmante;
 - c. Haber sido creada utilizando los medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control;
 - d. Estar vinculada a los datos a que se refiere, de modo que cualquier cambio ulterior de los mismos sea detectable. (...)
- m. Reporte mensual de DTE: reporte que los certificadores deberán presentar a la SAT en forma mensual, por medios electrónicos, de los DTE certificados, conforme a la Documentación Técnica FEL.”

“Artículo 3. Documento Tributario Electrónico DTE. (...) es un archivo electrónico en formato XML, certificado de acuerdo con las disposiciones del Régimen FEL, que comprende facturas, notas de débito y crédito, recibidos y otros documentos autorizados por la SAT.”

“Artículo 4. Archivo XML. Corresponde al contribuyente emisor la creación del archivo electrónico en formato XML, incorporándole su firma electrónica de emisor, de acuerdo con la legislación vigente aplicable y a las disposiciones del régimen FEL. SAT proveerá el certificado digital para la firma electrónica de emisión.”

“Artículo 5. Certificación de DTE, la certificación de DTE, es el proceso por medio del cual el certificador verifica y autoriza cada DTE.

La verificación consiste en confirmar que el emisor aplicó las reglas y validaciones vigentes, desarrolladas en la documentación técnica FEL.

Cuando dicha verificación sea satisfactoria, el certificador procederá a la autorización del DTE, de forma automática e individual por medio de la asignación de un número único incorporándole su firma electrónica avanzada al archivo en formato XML transmitido por el emisor, de acuerdo con el proceso de Factura Electrónica en Línea. Todo DTE certificado, debe ser remitido al emisor y a la SAT inmediatamente.” (...)

“Artículo 6. Verificación por la SAT. La SAT al momento de recibir el DTE certificado, hará las verificaciones necesarias para determinar que se haya cumplido con las reglas y validaciones; y con las características que garantizan la autenticidad, integridad, formato y requisitos legalmente establecidos para los DTE.

Si como resultado de las verificaciones se determina que no se cumplió con aplicar las reglas y validaciones, la SAT podrá rechazar los DTE, el procedimiento y las condiciones del rechazo se desarrollaran en la documentación técnica FEL En ambos casos la SAT emitirá un acuse de recibido al Certificador, de aceptación o rechazo.”

“Artículo 7. Validez de los DTE. Para que un DTE sea válido, deberá estar aceptado por parte de la SAT.”

“Artículo 11. Incorporación del emisor por disposición administrativa. En forma progresiva, la SAT definirá los segmentos de contribuyentes y los plazos para su incorporación al régimen FEL, mediante la emisión de disposiciones administrativa, que serán debidamente notificadas a los mismos.

Vencido el plazo que se establezca en la disposición administrativa, para dichos contribuyentes, las autorizaciones vigentes de otros medios o formas de emisión de documentos tributarios y las autorizaciones para emitir facturas y otros documentos con NIT y nombre del receptor en blanco, quedarán sin efecto. El Régimen FEL constituirá el único medio para la emisión de los documentos tributarios que ya se encuentren disponibles dentro del mismo.”

5.5.6. Infracciones y Sanciones

En las notificaciones enviadas a los contribuyentes por parte de la Administración Tributaria, se establece un plazo para iniciar a emitir DTE, al finalizar dicho plazo las autorizaciones vigentes hasta esa fecha quedarán sin efecto, lo que se constituye en una infracción y una sanción. A continuación, se detalla la base legal aplicable.

Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República

Artículo 69. Concepto. Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará” (...)

“la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.”

“Artículo 85. Infracciones sancionadas con el cierre temporal. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes:

1. No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.
2. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria. (...)

“Artículo 86. Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. El cierre temporal (...) es la sanción que se impone (...) que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 de este Código. (...)

SANCIÓN: El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos (...)

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

“Artículo 94. Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este código y en otras leyes tributarias.

Son infracciones a los deberes formales, las siguientes: (...)

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

SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingreso.”

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

3. Metodología

En el presente capítulo se presenta el proceso para resolver la problemática del Trabajo Profesional de Graduación, por medio de la definición, delimitación del problema, de los objetivos general y específicos, el método utilizado, la unidad de análisis, el período histórico, el ámbito geográfico, el universo y tamaño de la muestra, los instrumentos de medición aplicados y el resumen de los procedimientos utilizados en la investigación.

3.1. Definición del problema

La problemática que enfrentarán los contribuyentes que comercializan productos farmacéuticos al incumplir con el plazo para iniciar a emitir los documentos tributarios electrónicos DTE tomando en cuenta las disposiciones establecidas en el Acuerdo Número 13-2018 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala. Al vencerse el plazo establecido en la notificación de implementación, los documentos y autorizaciones vigentes de otros medios o formas de emisión de documentos tributarios quedarán sin efecto, lo que provocaría detener las ventas, dando lugar a infracciones y sanciones. En una revisión de auditoría puede tener un efecto material sobre los Estados Financieros e informes de auditoría con una opinión con salvedad, hasta que se emitan los documentos en el régimen vigente constituyendo a la factura electrónica en línea, como el único medio para la emisión de los documentos tributarios.

3.2. Delimitación del problema

3.2.1. Enfoque

Es eminentemente académico, jurídico y tributario.

3.2.2. Unidad de análisis

La empresa farmacéutica mercantil, que se dedica a comprar, distribuir y vender productos de atención en salud para prevenir, aliviar y curar afecciones en pacientes.

3.2.3. Período

El periodo objeto de la investigación fue de enero 2019 a julio de 2020, periodo durante el cual se realizó la implementación del régimen de factura electrónica en línea FEL en la empresa farmacéutica y la adopción obligatoria en el país.

3.2.4. Ámbito Geográfico

El ámbito geográfico fue el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala. Para el estudio, análisis de la adopción y desarrollo de la factura electrónica en línea.

3.3. Objetivos

3.3.1. General

Establecer el proceso que debe realizar la empresa farmacéutica para cumplir con la incorporación del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala, dentro del plazo autorizado para iniciar a emitir Documentos Tributarios Electrónicos DTE, de acuerdo con las disposiciones del Acuerdo del Directorio Número 13-2018 y la documentación técnica del Régimen FEL.

3.3.2. Específicos

- a. Exponer e interpretar las bases legales que la administración tributaria consideró para la incorporación del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala.
- b. Definir las funciones y obligaciones que les corresponden a los actores involucrados en el proceso de adopción del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala.
- c. Explicar el diagrama general de funcionamiento y transmisión de información de los Documentos Tributarios Electrónicos, en relación con el Acuerdo número 13-2018 y sus reformas.
- d. Sintetizar la documentación técnica realizada por la administración tributaria acorde al Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, aplicable a la empresa objeto de estudio.

- e. Analizar los datos del progreso de la adopción de la Factura Electrónica en Guatemala para estimar cuáles serán las implicaciones fiscales para la empresa objeto de estudio en el futuro.

3.4. Métodos, técnicas e instrumentos

En el cumplimiento de las actividades establecidas en Trabajo Profesional de Graduación a lo largo del desarrollo de la resolución de la problemática, se hizo uso de métodos, técnicas e instrumentos. Los métodos se definen como la manera para alcanzar un objetivo; o bien, como determinado procedimiento para ordenar la actividad. El método científico se aplicó en sus tres fases para orientar los resultados y solucionar la problemática planteada.

1. Indagadora. Se realizó a través de los procesos de recolección de información directamente de las fuentes primarias por medio de las diferentes técnicas establecidas y, secundarias al realizar el análisis de documentos, técnicas y métodos científicos.
2. Demostrativa. Su utilización permitió demostrar la solución del problema con la práctica, si los datos corresponden a la realidad en la unidad objeto de estudio.
3. Expositiva. Se aplicó utilizando los procesos e implementación del Régimen FEL que será expuesta a través del Trabajo Profesional de Graduación en el capítulo de discusión de resultados.

El método Inductivo-deductivo se utilizó para el análisis de los resultados finales y la solución de la problemática determinada.

Las técnicas e instrumentos utilizados fueron de tipo visual, verbal, escrito, documental y físico, las cuales se realizarán de manera vivencial en la unidad objeto de estudio, se analizaron y evaluaron los aspectos relevantes obtenidos a través de la recopilación, así mismo se realizó el análisis de la documentación bibliográfica como apoyo para la resolución de la problemática planteada.

3.4.1. Técnicas

Las técnicas de investigación documental fueron el conjunto de habilidades y procedimientos organizados que tienen como objetivo alcanzar el resultado esperado, en otras palabras, una técnica es una manera de lograr eficientemente una tarea. A continuación, la descripción de las técnicas utilizadas.

1. La recopilación de Información se realizó principalmente durante la primera etapa del proceso, ya que a través de ésta se seleccionó toda la información y documentación que sustenta la resolución a la problemática, se utilizó para desarrollar la indagación, observación, revisión y verificación de la información para dar a conocer los distintos aspectos, elementos y conocimientos necesarios. Utilizando fuentes primarias, secundarias y bibliografías.
2. El ordenamiento de los datos una vez se recopiló la información, se procedió al ordenamiento de esta con el objetivo de dar una estructura coherente a toda la investigación.
3. El análisis de la Información se ejecutó con la recopilación y ordenamiento de datos, para realizar el análisis objetivo y detallado de la información.
4. Análisis documental se examinó por medio de la documentación de soporte de las operaciones administrativas y financieras que fueron la base de datos de la unidad objeto de estudio.

3.4.2. Instrumentos

Los instrumentos fueron las herramientas que se emplearon para cumplir el objetivo del Trabajo Profesional de Graduación, específicamente para alcanzar el proceso de recolección de información, se utilizaron los siguientes instrumentos de investigación de campo.

- a. Entrevistas: se realizaron cuestionarios debidamente estructurados, los cuales se elaboraron para los directores, subdirectores de las áreas que conforman el equipo de trabajo para la implementación de la Factura Electrónica en Línea, con la finalidad de obtener información fidedigna y confiable del fenómeno que se estudia, esto ayudará a codificar las respuestas cuantitativamente y lograr concretar la resolución a la problemática.

- b. Muestra: para el muestreo se escogieron a los colaboradores que intervinieron directamente en los procesos de pruebas para implementación de régimen FEL, siendo parte de la muestra el jefe de facturación, la asistente de facturación, al coordinador de infraestructura, al jefe del departamento de IT, gerente de la administración y finanzas, jefe de contabilidad, asistente de contabilidad, al equipo de IT de la casa matriz y administración del sistema contable. Personas externas a la compañía, el equipo de atención del certificador y equipo de asesores fiscales y gerencia de contribuyentes medianos especiales en la administración tributaria.
- c. Observación: procedimiento de recopilación de información por medio de una guía, al utilizar los sentidos para captar los acontecimientos y realidades, así como a las personas dentro del contexto en el cual se desenvuelven, mediante una mirada externa y global del tema.

3.5. Proceso de la investigación

El proceso de la investigación inicia el 18 de enero de 2019 cuando la empresa objeto de estudio fue notificada de oficio, que debía iniciar con la emisión de DTE de acuerdo al Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, durante los meses de febrero a mayo 2019 el investigador realizó el Plan de Trabajo para elaborar el Trabajo Profesional de Graduación, en el cual se estableció la problemática que enfrentaría la compañía. En ese momento el investigador daba inicio con las fases indagadora y demostrativa del método científico, desarrollado la investigación derivado que el plazo límite para emitir el primer DTE era el 30 de abril 2019, el equipo a cargo de la implementación solicito ante la Administración Tributaria la ampliación del plazo, quedando como nueva fecha limite el 31 de octubre de 2019.

El 28 de junio de 2019 el director de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, autoriza el Plan de Trabajo para la elaboración del Trabajo Profesional de Graduación.

El investigador participó activamente con los actores involucrados en la implementación antes, durante y posterior a cumplir con la emisión del primer DTE en el régimen FEL, recopilando toda la información relacionada con el tema, utilizando los métodos y técnicas de investigación de campo, diseñando los instrumentos para la captura y procesamiento de información, observando los datos obtenidos por la empresa, los estudios e investigaciones previas y la información procedente de la Administración Tributaria. Durante el período de febrero a julio de 2020 el investigador desempeño la fase de expositiva del método científico, elaborando el informe escrito del Trabajo Profesional de Graduación con los resultados obtenidos para resolver la problemática planteada, se finaliza el informe en el segundo semestre de 2020.

4. Discusión de resultados

En este capítulo se revelan los productos alcanzados, por medio del análisis efectuado en la resolución de la problemática que enfrentarán los contribuyentes que comercializan productos farmacéuticos, al incumplir con la implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala.

El 2 de mayo de 2018 se publicó en el Diario de Centroamérica, el Acuerdo del Directorio Número 13-2018 de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, en el cual se establece el Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, considerando a la factura electrónica como un instrumento que promueva la modernización de las empresas, que facilite el comercio, que reduce los tiempos y costos por parte de las empresas al emitir sus documentos tributarios, por supuesto que la administración tributaria visualiza la oportunidad para obtener mayor información de las transacciones comerciales de los contribuyentes, constituyendo una fuente de información que les brinde mejorar el control y recaudo de impuestos.

Con base a los artículos 98 y 98 "A" del Código Tributario, los artículos 29 y 30 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas y los artículos 3, 4 y 7 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, facultan, obligan y confieren la atribución para que la administración tributaria pueda emitir, establecer, utilizar y dar vigencia al Régimen FEL en Guatemala con pleno reconocimiento jurídico.

Al entrar en vigencia el Régimen FEL el 23 de mayo de 2018 quedó derogado el Acuerdo del Directorio Número 2-2016 que establecía el Régimen de Factura Electrónica denominado FACE2, también se establece que al incorporar al cien por ciento de emisores de facturas electrónicas del Régimen FACE al Régimen FEL, quedará derogado el Acuerdo del Directorio Número 24-2007 Régimen de Factura Electrónica denominado FACE.

Es importante mencionar que el 27 de noviembre de 2019, se publicó en el Diario de Centroamérica el Acuerdo del Directorio Número 26-2019 las Reformas al Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, considerando la necesidad modificar al Acuerdo del Directorio Número 13-2018 para hacerlo congruente con las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas vigentes. Las reformas al Régimen FEL entraron en vigencia el 28 de noviembre de 2019.

En el capítulo del marco teórico se han descrito a detalle las consideraciones legales antes mencionadas que dan nacimiento a la vida jurídica al Régimen FEL, en este capítulo se desarrollará el procedimiento general del Régimen FEL, se explicará la documentación técnica emitida por SAT referente a Régimen, se continuará con el proceso de implementación en la empresa objeto de estudio, se describirá el proceso de emisión de DTE para la compañía, también se expondrá la experiencia y resultados obtenidos un año después que la empresa implementó el régimen FEL. Se finaliza el capítulo con la información recabada por parte de la Administración Tributaria desde la entrada en vigencia del Régimen FEL a la fecha, con datos que permitirán conocer cuál ha sido el desarrollo de la FEL en Guatemala.

4.1. Proceso general de Implementación del Régimen FEL

El contribuyente es el emisor autorizado por la Administración Tributaria para emitir los DTE en el Régimen de Factura Electrónica en Línea. El contribuyente debe cumplir con sus deberes y obligaciones establecidos en las leyes tributarias y demás disposiciones legales vigentes para iniciar el proceso de implementación del Régimen FEL.

Requisitos

- a. Estar debidamente inscrito y actualizado en el Registro Tributario Unificado RTU.
- b. Contar con acceso a la Agencia Virtual de SAT.
- c. Suscribir un contrato de servicios con el certificador que haya elegido.
- d. Utilizar el certificado de firma electrónica para la emisión de los DTE.

Certificado de Firma Electrónica para Emisión

El certificado de firma electrónica para emisión es otorgado por la administración tributaria a los contribuyentes que se incorporen como emisores de FEL.

Los certificados de firma electrónica tendrán uso exclusivo para el proceso de FEL, toda vez es necesario instalar en los sistemas de emisión de facturas y por lo tanto comprometen las condiciones que la ley señala para una firma electrónica avanzada. Sin embargo, la firma electrónica de los DTE, permiten vincularse con el emisor para cada documento emitido.

La Administración Tributaria pondrá a disposición de los contribuyentes el procedimiento para obtener este certificado bajo las siguientes condiciones:

- a. La SAT podrá emplear el servicio de autoridad de certificación contratado con un tercero, o bien, establecer una autoridad de certificación propia utilizando la Agencia virtual.
- b. Los certificados se emitirán atendiendo los niveles de seguridad y algoritmos de cifrado que son recomendados por mejores prácticas.
- c. La operación de la autoridad de registro será realizada por la Agencia Virtual de la SAT.
- d. Los certificados de firma electrónica estarán protegidos por una clave que el contribuyente deberá asignar y conservar bajo su estricta responsabilidad.

Habilitación del Emisor

Cuando el contribuyente cumpla con los requisitos establecidos anteriormente, debe habilitarse como emisor, a través de la Agencia Virtual de SAT, debe seleccionar al o los certificadores con los que suscribió el contrato de prestación de servicios.

La Agencia Virtual también cuenta con la opción de certificador gratuito para emitir DTE, para lo cual deberá cumplir con los requisitos indicados y aceptar las condiciones del servicio.

Proceso para la habilitación del Emisor

En la opción en la Agencia Virtual el contribuyente que se habilite como emisor, tendrá las siguientes funciones.

- Habilitarse como emisor; y
- Habilidadación e inhabilitación de los certificadores.

Si cumple con los requisitos, el sistema le muestra el mensaje que ha sido habilitado como emisor, y continuará con la habilitación del o los certificadores. En caso que incumpla con uno o más requisitos, el sistema le mostrará un mensaje informativo.

Suspensión de las Autorizaciones para emitir DTE

Existe un riesgo que según la legislación tributaria establece que, si el contribuyente se encuentra omiso en sus obligaciones del IVA, o bien, no sea ubicado en su domicilio fiscal, la Administración Tributaria podrá suspender la afiliación al referido impuesto.

El riesgo crece si el contribuyente no solventa su situación, la Administración Tributaria podrá suspender temporalmente las autorizaciones para emitir DTE, exponiéndose al riesgo tributario, de infracciones y sanciones.

Utilización de un certificador

Para la prestación del servicio de certificación de DTE, el certificador debe suscribir un contrato con el emisor, en el cual se deben incorporar cláusulas modelo establecidas por la Administración Tributaria, entre las que se incluye un acuerdo a nivel de servicio. El certificador es directamente responsable por los servicios que preste y releva expresamente a la Administración Tributaria de cualquier obligación que resulte del incumplimiento del mismo.

En el proceso de autorización y demás lineamientos para ser certificador bajo el régimen de FEL, se encuentra definido en el documento denominado Procedimiento de autorización del Certificador, en su versión 2.1 que está disponible en el portal de SAT.

Como se indicó anteriormente, el contribuyente puede optar por habilitar de forma simultánea los servicios de uno o más certificadores, lo cual permite establecer alternativas de contingencia o bien para aprovechar las ventajas específicas que cada certificador le brinde en la operación fiscal y comercial.

Utilización de Agencia Virtual para emitir DTE

El proceso de FEL establece que la Administración Tributaria pondrá a disposición de los contribuyentes por medio de la Agencia Virtual una aplicación para la emisión y certificación de DTE. Es una alternativa para los contribuyentes que necesiten una opción con funcionalidad simple y de formatos estándar de facturación, sin incurrir en los costos de contratar un certificador, facilitando a SAT masificar la factura electrónica a todos los contribuyentes. La opción está disponible para todos los contribuyentes que se hayan habilitado como emisores de DTE.

Proceso para la selección de un certificador

Posterior a que el emisor haya sido habilitado, el sistema le muestra la opción para que seleccione a su certificador de DTE, siguiendo los pasos que se describen a continuación.

- Se selecciona a los certificadores que desee utilizar. En el mismo sistema también estará la opción “inhabilitar” para cuando requiera darle de baja.
- El sistema le muestra un mensaje de aceptación y automáticamente quedan habilitados los certificadores para el emisor.

Al certificador le llegarán alertas o mensajes de los emisores que lo hayan habilitado o inhabilitado y los datos del RTU de SAT que le sean necesarios para la prestación del servicio.

Tabla 1
Certificadores de DTE autorizados

No.	Certificador	Número de identificación Tributaria
1	Cofidi, S. A.	62469045
2	Comercializadora Guatemalteca Mayorista de Electricidad, S. A.	37156616
3	Contap, S. A.	98978802
4	Cyber Espacio, Sociedad Anónima	77454820
5	Formularios Continuos de Centro América, S. A.	4150686
6	G4S Documenta, S. A.	60010207
7	Guatefacturas, Sociedad Anónima	56407734
8	GOM Solutions, S. A.	95189416
9	Indrese, S. A.	92721788
10	Infile, Sociedad Anónima	12521337
11	Inforum Consulting, Sociedad Anónima	43430775
12	Megaprint, Sociedad Anónima	50510231
13	Operadora Económica, S. A.	64281167
14	Soluciones Globales, S. A.	104747498

Nota. Elaboración Propia, con base a la información del Portal SAT, julio 2020.

Inhabilitación de un certificador

Ocurre cuando el emisor da de baja al servicio de un certificador que tenga habilitado. Para ello se encuentra disponible la opción en la Agencia Virtual.

4.2. Manuales, Documentación Técnica, procedimientos y documentación del Régimen de Factura Electrónica en Línea emitidos por SAT

La Superintendencia Administración Tributaria ha puesto a disposición, en su portal en de internet en la sección Factura Electrónica, toda la información referente del modelo operativo y las normas aplicables a la FEL en Guatemala de los documentos autorizados por SAT denominados DTE, a continuación, se detallan las secciones y los archivos de consulta.

Generalidades

- Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Número 13-2018. Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL.
- Acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Número 26-2019, Reformas al Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL.
- Presentación General FEL.

Emisor de DTE

- Registro de emisores FEL.
- Manual de habilitación, acreditación de certificador y descarga de firma electrónica, Manual de Emisión de DTE, Manual de Consulta de DTE y Manual de Anulación de DTE.
- Resolución SAT-DSI-243-2019 Incorporación FEL - Proveedores del Estado.
- Guía de requisitos mínimos en representación gráfica de DTE FEL.
- Resolución SAT-DSI-838-2019 Incorporación FEL - Servicios profesionales.
- Resolución SAT-DSI-639-2020 Incorporación FEL - Servicios Técnicos.
- Resolución SAT-DSI-640-2020 Incorporación FEL - Emisores FACE.

Certificador de DTE

- Requisitos y procedimientos para autorizarse como Certificador de DTE.
- Registro de certificadores autorizados de DTE.
- Listado de empresas en proceso de autorización como Certificadores de DTE.

Documentación técnica del Régimen FEL

- Proceso de factura electrónica en línea.
- Reglas y validaciones versión 1.5.1.
- Procedimiento de autorización del Certificador y procedimiento de autorización del auditor de seguridad de la información.
- Casos de prueba para certificación.

- Documento Técnico de Servicios.
- Presentación FEL Tecnológica.
- Procedimiento emisión de documentos en contingencia.
- Esquema principal del DTE vigente.
- Esquemas del complemento de exportaciones, facturas cambiarias, facturas especiales, referencias a las notas de crédito o débito y para anulación de DTE.

Auditor de Seguridad de la información.

- Requisitos y procedimiento para autorizarse como auditor.
- Registro de auditores de Seguridad de la información.

Verificador público de DTE

Es la herramienta que pone a disposición la Administración Tributaria para consultar y verificar la validez de los DTE emitidos en Régimen FEL, también se puede utilizar para verificar el número de facturas de los documentos en estado contingencia, es necesario contar con el número de autorización, NIT del emisor, NIT o CUI del receptor y monto del documento.

Preguntas frecuentes

La Administración Tributaria presenta un listado con preguntas y respuestas, que le han formulado con base a la retroalimentación de los contribuyentes involucrados en el Régimen FEL. Esta sección tiene relevancia porque permite en forma simple, explicar las generalidades del Régimen en el proceso de adopción.

Gráficos FEL

Es la sección estadística con información del Régimen de Factura Electrónica en Línea, de acuerdo a los datos de la Superintendencia de Administración Tributaria, esta información será de utilidad en este capítulo.

4.3. Proceso de implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en la empresa farmacéutica.

La compañía objeto de estudio, recibió el 18 de enero de 2019, la Resolución Número SAT-GRE-DRE-R-2019-2201-00211 para la incorporación al Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, con base a los artículos 1 y 11 del acuerdo del directorio número 13-2018 Régimen FEL, del artículo 19 y 98 del Código Tributario y del artículo 3 de la Ley Orgánica de la SAT, resolvió que el contribuyente debería iniciar la emisión de Documentos Tributarios Electrónicos DTE a más tardar el 30 de abril de 2019, aplicando las disposiciones establecidas en el Acuerdo del Directorio 13-2018, vencido el plazo establecido, las autorizaciones hasta ese momento vigentes de otros medios o formas de emisión de documentos tributarios y las autorizaciones correspondientes para emitir facturas y otros documentos con número de identificación tributaria NIT y nombre del receptor en blanco, quedarían sin efecto, constituyendo al Régimen FEL como único medio para la emisión de los documentos tributarios.

De acuerdo con el plazo que la Administración Tributaria autorizo para la implementación del Régimen FEL, se fijaron 4 meses o 103 días para iniciar con la emisión de los DTE.

La compañía a inicios del año 2019 emitía sus documentos tributarios en el Régimen de GFACE teniendo como entidad autorizada generadora de facturas electrónicas FACE a la empresa Megaprint, S. A, empresa que acompañó el proceso de implementación de la Factura Electrónica en Línea FEL, ahora como Certificador de DTE pues fue de las primeras empresas autorizadas para prestar el servicio. La empresa debió evaluar los costos, el plazo para la implementación, volumen de emisión de facturas, el riesgo de pérdida de información e inversión de tiempo para cambiar a un nuevo certificador. Por lo tanto, se decidió suscribir el contrato el con certificador Megaprint.

Se iniciaron las reuniones entre las áreas involucradas en el proceso de adopción, siendo los departamentos de contabilidad, facturación, tecnología local IT, tecnología de casa matriz IT HQ, las gerencias de administración, finanzas, el área de créditos y cobros para conocer el proceso de emisión de los DTE y la toma de decisiones para elaborar el plan de acción. Se emitieron requerimientos a casa matriz de parametrizaciones en el software interno para poder generar los archivos XML compatibles con los servidores del certificador y la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. Los actores involucrados en el proceso de implementación, realizaron pruebas en un ambiente de validación dentro del sistema interno de la compañía para asegurarse que se cumplieran las reglas y validaciones necesarias para cada tipo de DTE que emite la entidad y que tuviera plena validez tanto para el certificador y SAT, sin embargo, el plazo fue insuficiente para completar el proceso.

El contribuyente utilizando su derecho de petición con base al artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por medio de un memorial dirigido a la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos de la Superintendencia de Administración Tributaria, gerencia que emitió la resolución de implementación FEL, fue entregado el 25 de marzo de 2019, se solicitó le otorgar prórroga para la emisión de DTE hasta el 1 de enero de 2020, considerando que la empresa no podría cumplir con el plazo que le fue notificada.

El tres de abril de 2019, la Superintendencia de Administración Tributaria notificó al contribuyente la solicitud de información número SAT-GEM-DRE-SDI-2019-22-1-000080, en la cual, para continuar con el trámite de solicitud de prórroga, era necesario verificar la actualización de datos del representante legal, documentación de soporte en la cual amparaba los argumentos legales de la solicitud, contrato firmado con el certificador, documentación de soporte en la cual amparaba los argumentos técnicos de la solicitud, incluyendo cronograma de actividades de los cambios a realizar, expresando los argumentos en forma clara y precisa que establezca la situación que impiden cumplir con la implementación del Régimen FEL.

Como último requerimiento, informe emitido por el certificador que indicaba la planeación, avance, desarrollo del proceso e implementación que se encontraba con el contribuyente, documentos técnicos con las actividades a realizar para cumplir con la generación de los DTE, acompañado de cualquier otro medio de prueba pertinente.

El contribuyente argumentó como razones que le impedían cumplir con el plazo, que utiliza un sistema ERP empresarial, el programa está compuesto por varios productos o módulos tecnológicos que atienden las necesidades de gestión de las distintas áreas de la organización para los procesos de negocio tales como suministros, contabilidad, clientes, entre otros, utilizando la metodología de divisiones por módulos, como por ejemplo en el área de contabilidad, compras, tesorería, presupuestos, facturación, logística, créditos y cobros y precios de transferencia.

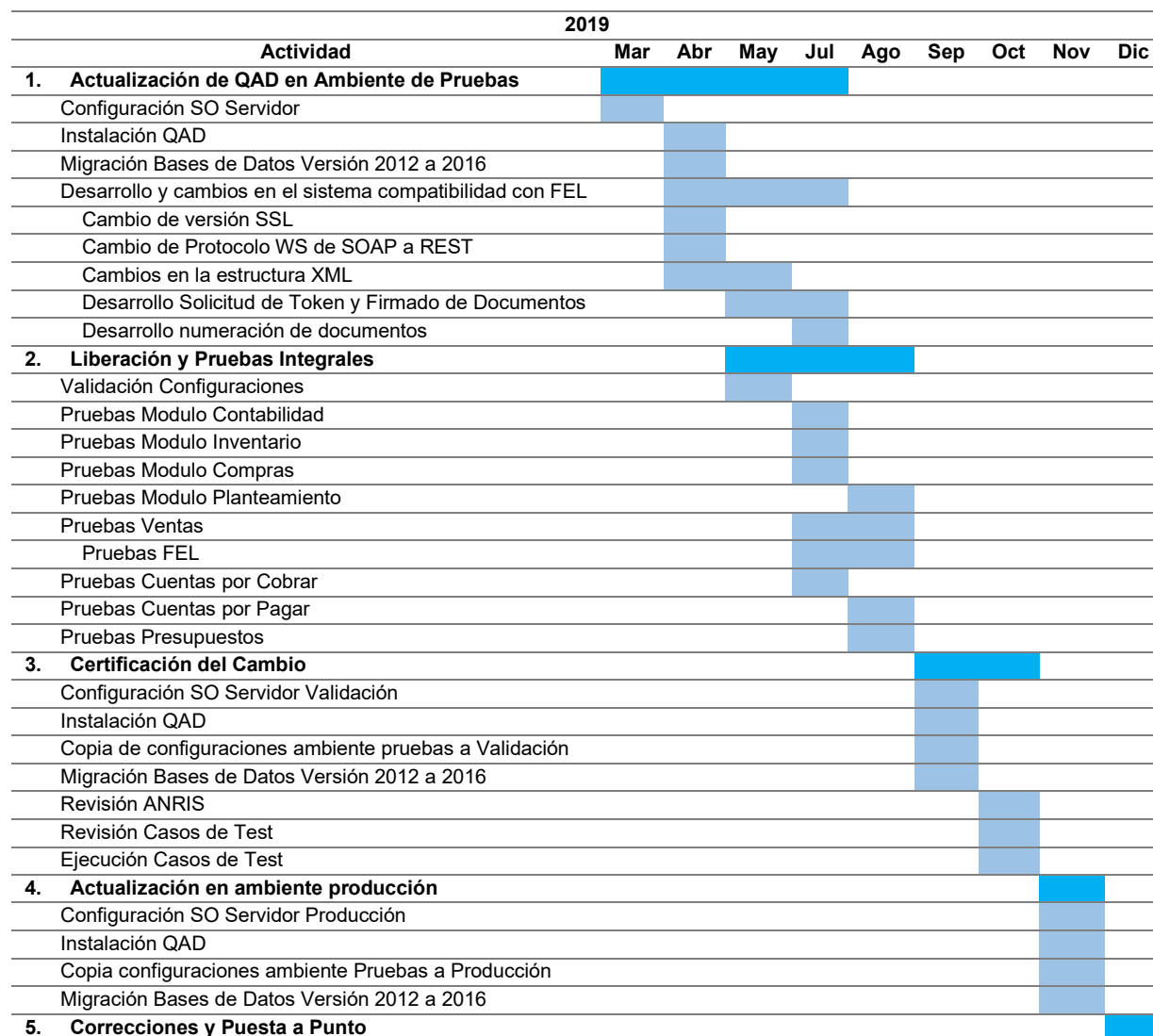
En este período la compañía se encontraba en la realización del proyecto de implementación de versión actualizada del sistema. La actualización consistía en implementar la versión del sistema, de la versión EE2012 hacia la versión EE2016, con el fin de compartir la funcionalidad al sistema estándar vigente, garantizando la persistencia actual, implementando mejoras en los procesos internos, la salida en producción estaba programada para noviembre 2019.

Durante el proceso de implementación FEL se detectaron inconvenientes en el sistema interno tales como:

- Cambio del protocolo WS de Soap a Rest.
- Cambio total de la estructura del XML.
- Se agrega solicitud de Token.
- Se agrega la re-numeración de documentos.
- De encontró una incompatibilidad entre la versión de SSL que usa el sistema, la versión que utiliza el certificador implica una actualización de ese componente en el servidor y la prueba exhaustiva de todos los desarrollos que utilicen esta comunicación.

Figura 1

Cronograma del contribuyente para la implementación FEL.



Nota. Elaboración propia con información del área de tecnologías de información IT del contribuyente, marzo 2019.

Se entregó el memorial con los medios de prueba el nueve de abril de 2019, en la Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, División de recaudación para que se incorporen al expediente de solicitud de prórroga y continuar con el proceso de verificación.

La empresa aguardo desde la fecha de entrega del memorial de solicitud de prórroga, 25 de marzo de 2019 hasta el 30 de abril fecha límite para la emisión de DTE, período en el cual, la compañía apresuró el proceso de implementación para cumplir con el plazo original, ya que la Administración no emitía algún resolución o aviso, por lo que la percepción del riesgo de la negativa a la solicitud de prórroga era alta.

El 20 de mayo de 2019 la Administración Tributaria notifico al contribuyente por medio del Expediente número 2019-22-01-43-0000714, Resolución Número SAT-GEM-DRE-R-2019-22-01-001142 la autorización de prórroga del plazo para la implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea.

Con base a los artículos 1, 4, 21 "B", 23, 98, 98 "A", 112, 112 "A" y 114 del Código Tributario y sus reformas; del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus reformas, de los artículos 29, 30, 32, 34 y 36 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de los artículos 29 y 30 de Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas; los artículos 1, 2, 3, 11, 12 y 15 del Régimen de Factura Electrónica en Línea y los articulo 25 numeral 1), 26 y 48 numerales 4) y 5) del reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.

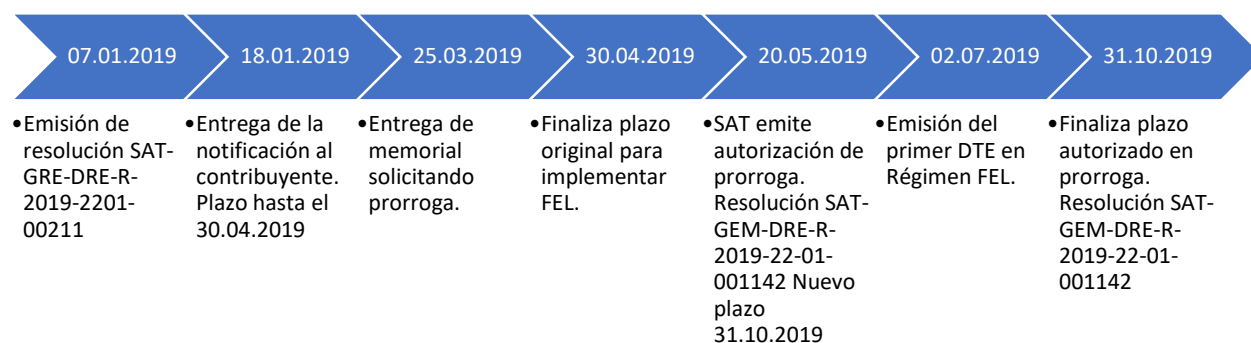
Que derivado del análisis realizado a los argumentos, documentación e información presentados por el contribuyente, así como a la legislación guatemalteca vigente, se autoriza la prórroga del plazo para la implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, hasta el 31 de octubre de 2019, por lo cual la entidad debía de iniciar a emitir los DTE, conforme a las estipulaciones del régimen citado, a partir del 1 de noviembre de 2019.

El plazo de implementación se incrementó en 184 días o seis meses más para cumplir con la emisión de los DTE, por lo que el plazo para la compañía fue de 287 días o 10 meses desde la fecha de la primera notificación para la adopción del Régimen FEL, sin embargo, la compañía con la incertidumbre que la solicitud no fuera autorizada avanzó en los procesos de implementación.

El 2 de julio del año 2019 fue emitido el primer Documento Tributario Electrónico DTE, cumpliendo de esta manera con la adopción del Régimen FEL, 4 meses antes de finalizar el nuevo plazo autorizado por SAT.

Figura 2

Plazo para el cumplimiento de implementación de FEL y emisión del primer DTE



Nota. Elaboración propia, con información de los plazos para la implementación FEL, septiembre 2020.

4.4. Procesos de emisión y certificación de DTE certificados por SAT

Los DTE comprenden todos los documentos tributarios autorizados por la SAT, que son de carácter obligatorio para los emisores y únicamente son válidos al momento de contar con la firma de certificación. Los procesos que deben aplicarse a los DTE son los siguientes:

Emisión por el contribuyente

- El documento es creado por el Emisor, a través del sistema que adquiera, desarrolle, contrate, o bien, por medio de la Agencia Virtual.
- El contribuyente puede emitir un DTE inmediatamente después de haberse dado de alta en la agencia virtual.

- Los DTE deben cumplir los requisitos que le apliquen de conformidad con la Ley del IVA y su Reglamento, el Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, otras leyes vigentes, y con los esquemas, validaciones y reglas definidos en la Documentación Técnica.
- La fecha de emisión de los DTE debe atender conforme a lo definido en la legislación aplicable y en el Documento “Reglas y Validaciones de los DTE”.
- La SAT podrá proveer al Emisor por los medios y la periodicidad que disponga, el padrón general de NIT activos en el Registro Tributario Unificado (RTU) con su respectivo nombre o razón social, para que formen parte del universo de receptores de DTE.
- El DTE debe contener la firma electrónica del Emisor al momento de la emisión y envío al Certificador.

Recepción y validación por el Certificador

Al momento que el Certificador recibe el DTE del Emisor debe aplicar las validaciones establecidas en el Documento “Reglas y Validaciones de los DTE” con el objeto de determinar que cumple con los requerimientos técnicos definidos por la SAT y los requisitos establecidos en la legislación aplicable.

- Si el documento no cumple las validaciones aplicadas, el Certificador lo rechaza e informa el motivo al Emisor.
- Si el documento cumple con las validaciones lo certifica.

Certificación del DTE

Después de aplicar con éxito las validaciones, el Certificador realiza lo siguiente:

- Asigna el Número de Autorización UUID.
- Incorpora la firma electrónica avanzada del Certificador (certificación).
- Lo almacena en su base de datos.
- El Certificador devuelve al Emisor el DTE debidamente autorizado y certificado, para ser entregado al receptor.

- El Certificador envía el DTE a la SAT, para que ésta última aplique las validaciones establecidas, y posteriormente le devuelva un acuse de recibo o un rechazo según corresponda.

Los DTE son certificados con la firma electrónica del Certificador, por lo que, en concordancia con la Ley, no pueden ser modificados ni alterados.

Entrega al receptor por el Emisor

El Emisor recibe el DTE certificado, el cual deberá entregar al receptor en la forma siguiente:

- DTE como archivo original en formato XML.
- Representación gráfica: Debe cumplir con los requisitos que le apliquen de conformidad con la Ley del IVA y su Reglamento, el Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, otras leyes vigentes. La SAT publicará los estándares de representación, los cuales podrán variar en forma, pero deberán cumplir con el contenido mínimo establecido.
- Adicionalmente la representación gráfica debe contener:
- La frase “Documento Tributario Electrónico”.
- Un código QR que facilite la verificación en línea de la información del DTE.

4.5. Procesos de emisión y certificación del DTE por medio de Certificadores

Las validaciones primarias son aquellas que la SAT realiza al momento de recibir los DTE certificados enviados por los Certificadores. Tienen como principal objeto asegurar que los DTE recibidos sean cien por ciento legibles por los sistemas informáticos de la SAT y puedan ser utilizados en los procesos posteriores de control y fiscalización.

Algunas validaciones primarias producen el rechazo del documento, por ejemplo, la inconsistencia en la firma electrónica de emisión; otras validaciones se registran como errores en la emisión del documento, como puede ser un cálculo aritmético erróneo al totalizar el documento.

Acuse de recibo o rechazo por la SAT

La SAT devuelve al Certificador el respectivo acuse de recibo o rechazo por cada DTE que recibe.

- Acuse de recibo, es el mensaje que la SAT envía inmediatamente al Certificador, al momento de recibir el DTE y aplicar las validaciones primarias, las cuales son satisfactorias. En este caso el DTE queda legalmente emitido.
- Rechazo, cuando el DTE enviado a la SAT por el Certificador no cumple o se detectan errores en las validaciones primarias que ocasionan rechazo, lo cual genera de inmediato un mensaje o alerta para el Certificador y Emisor para las acciones que correspondan.

Los errores pueden ser causa de sanciones para el Emisor conforme a la legislación aplicable, y para el Certificador de acuerdo con las disposiciones del proceso de Factura Electrónica en Línea y el contrato que suscriba con la SAT.

La SAT pondrá a disposición de los contribuyentes por medio de Agencia Virtual, los errores detectados en los DTE, a través de reportes para el Emisor o alertas para el receptor.

Validaciones posteriores a los DTE recibidos por la SAT

SAT ejecutará validaciones secundarias o posteriores, que aplican reglas de negocio derivadas de normas tributarias, por ejemplo, inconsistencia en la referencia de las facturas afectadas por una nota de crédito. El resultado de todas las validaciones aplicadas a todos los documentos que no hayan sido rechazados, podrá ser consultado por los Emisores y receptores para que puedan tomar las medidas correctivas conforme a las normas aplicables.

4.6. Procesos específicos

Anulación de DTE

Consiste en que el Emisor deja sin efecto un DTE. La anulación de DTE deberá realizarse a través de una transacción con firma electrónica del emisor, por medio del sistema informático del certificador.

La transacción de anulación del DTE debe utilizarse en aplicación de la legislación tributaria vigente, de acuerdo con el tipo de DTE que se emitió. Son condiciones de esta operación:

- No se puede anular un DTE que corresponda a un período mensual del Impuesto al Valor Agregado ya vencido o que ya hubiese sido declarado.
- La transacción de anulación no permite revertir su efecto.
- Tanto el DTE anulado, como la transacción de anulación quedan registradas en el sistema y los contribuyentes podrán consultarlos.

Para realizar la anulación el Emisor deberá:

- Ingresar al sistema de Certificador, Agencia Virtual u otro sistema que defina la SAT y seleccionar el DTE. Este deberá de ir con firma electrónica del emisor.
- Ingresar el motivo de anulación.
- Proceder a la anulación del DTE.

Aplicación de notas de crédito y débito

- Las notas de crédito y débito que ajustan DTE ya legalmente emitidos, se deben aplicar de conformidad con lo que establece la Ley de Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.
- Referencia a un único DTE, cada nota de crédito o de débito solo puede hacer referencia a un único DTE. Si fuera necesario ajustar diferentes DTE, deberán emitirse diferentes notas de crédito o notas de débito según corresponda.

4.7. Resultados posteriores a la emisión de los DTE

Para el proceso de implementación previo a la emisión del primer DTE, la compañía realizó distintas pruebas internas para evaluar la parametrización del sistema interno de la compañía, cumpliendo cada uno de las reglas y validaciones de los documentos técnicos emitidos por SAT de forma que el sistema se adaptará al formato XML estándar por parte del certificador y la administración tributaria.

Se evaluaron cada uno de los escenarios por los cuales, la compañía hasta ese momento había emitido documentos tributarios electrónicos. En la figura número 3 se describe el circuito propio de la empresa para la emisión de un DTE. El cliente realiza su pedido de acuerdo con la política interna para la recepción de pedidos, la solicitud es recibida en el área de créditos y cobros quienes atienden la solicitud, cabe mencionar que la empresa vende sus productos únicamente a mayoristas, se revisa si es cliente nuevo, solicitándole todos los datos necesarios para el despacho de las mercancías, si fuera cliente recurrente, se evalúa si tiene saldos al día o en el dentro del límite de crédito, si tuviera saldos vencidos se deniega la solicitud.

Figura 3

Ciclo para la emisión de Documento Tributario Electrónico DTE



Nota. Elaboración propia, con base a la información de la empresa objeto de estudio, julio 2020

Posterior a la evaluación y autorización de créditos y cobros se traslada la solicitud al área de facturación, quienes realizan un procedimiento interno denominada orden de venta, que tiene como finalidad cargar al sistema el requerimiento del cliente, para determinar las existencias en el inventario.

Posterior a ello se inicia la emisión del archivo XML para la generación del DTE, es en este momento que el software interno de la compañía procesa la solicitud transformándola en el archivo XML que se crea y transmite al certificador, quien envía a SAT para la validación y certificación del DTE. La administración tributaria acusa de recibido, como también puede rechazar el DTE, esta notificación se devuelve al certificador quien certifica la seguridad de la información y devuelve al emisor del DTE en este caso a la empresa. Si el DTE fue certificado se envía al cliente, a contabilidad para archivo y al área de bodega o distribución para su despacho, de lo contrario, si el DTE es rechazado se revisa el error para nuevamente enviar el archivo XML para la certificación del DTE.

En este mismo circuito se realizaron las pruebas necesarias para iniciar con emisión de los DTE a partir del 2 julio de 2019. A la fecha se han emitido los siguientes tipos de documentos tributarios electrónicos.

Por medio del certificador

- Facturas cambiarias
 - a. Ventas locales por bienes;
 - b. Ventas al exterior por bienes;
 - c. Prestación de servicios al exterior;
- Notas de Crédito; y
- Notas de Débito.

Por medio de agencia virtual

- Facturas especiales.

De acuerdo con la Norma Internacional de información Financiera NIIF número 15, denominada Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes, establece “Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios”. Por lo tanto, la factura electrónica se constituye en el documento que relaciona al contribuyente que vende con sus clientes para documentar contablemente las ventas realizadas.

Al evaluar el desempeño de la factura electrónica en línea por parte del departamento de facturación, se obtuvo como resultado que se han presentado errores en el envío electrónico de los DTE, los cuales no fueron registrados por el certificador, por lo tanto, el archivo no fue recibido por SAT, en este caso no hubo certificación u rechazo.

Para estos casos la compañía procede a realizar un documento interno para regularizar el inventario y los saldos de cartera de clientes. Cuando acontecen estos casos el facturador emite un aviso a las áreas involucradas para que consideren cada una de las transacciones, se observó que el departamento de contabilidad debe identificar estas transacciones para elaborar los cálculos de impuestos y la presentación del libro de ventas mensual.

Aunque los casos con errores en el envío de los DTE con el certificador son poco frecuentes, se estima un promedio de 2 casos por mes. Se consultó y desde el inicio de la implementación de la FEL hasta julio 2020, no se han emitidos DTE en contingencia.

Como se indicó al inicio de este subtema, la compañía emite sus DTE por medio del certificador Megaprint, pero también ya ha emitido DTE por medio de la agencia virtual, los documentos que ha emitido son únicamente las facturas especiales.

La razón por la que emite las facturas especiales utilizando a SAT como certificador, se debe a que la cantidad de facturas especiales es reducida, la naturaleza de emitir esté DTE no corresponden al giro de transacciones por ventas de mercancías e inventarios, en cambio se deben a la adquisición de bienes o la prestación de servicios por parte de proveedores que no cuentan con los documentos de acuerdo al Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Los involucrados en el proceso de emisión de DTE indican que conforme han pasado los meses ha mejorado la comunicación entre el contribuyente, el certificador y SAT, los rechazos de archivos XML son nulos, los errores en el envío de los archivos al certificador cada vez son menos. Para el cliente ha sido de beneficio recibir las facturas en original a su correo electrónico y el riesgo que se extravíen o destruyan es mínimo, para el resguardo de los archivos digitales la compañía ha optimizado recursos, en tiempo, accesibilidad de la información para requerimientos de auditorías y fiscalización. También al departamento de contabilidad se ha beneficiado, porque puede consultar los DTE recibidos, utilizando la Agencia Virtual en la sección de consultas de DTE recibidos por parte de los proveedores que emiten facturas electrónicas en línea FEL.

4.8. Los resultados de la Factura Electrónica en Guatemala

El autor con fecha 29 de junio de 2020 presentó vía correo electrónico, la solicitud ante la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la cual requirió información relacionada con el Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, con base a lo establecido en los artículos 1, 4, 5, 9, 16, 19 y 20 de la Ley de Acceso a la Información Pública.

La Administración pública con fecha diez de julio de 2020, entrego el Expediente UIPSAT No. 1310-2020, Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1372-2020, (ver figura 5) con la información requerida la cual fue emitida por la intendencia de asuntos jurídicos, departamento de consultas unidad de información pública.

Se le requirió la cantidad de documentos tributarios electrónicos DTE emitidos, autorizados, la clasificación por emisión vía certificador y por la Agencia Virtual de SAT, desde la entrada en vigencia del Régimen, hasta la fecha. La Administración Tributaria informa que con datos actualizados al 7 de julio de 2020, en Guatemala se han emitido 462,171,915 de DTE; de los cuales 1,696.980 han sido emitidos por medio de la SAT y 460,474,935 se han emitido por medio de certificadores.

En el portal de internet de SAT en la sección del Régimen de Factura Electrónica en Línea, la Administración Tributaria ha preparado información estadística del desarrollo del Régimen por medio de Gráficos, con información al 31 de julio de 2020 se han emitido 507.10 millones de DTE, (ver figura 9) lo que representan 477.37 millones de quetzales facturados por medio de los DTE, (ver figura 10).

Se solicitó la cantidad de DTE en estado de contingencia a la fecha, dicha información no está disponible.

Se realizó la consulta. Si existe la clasificación por DTE y por tipo de actividad económica de los contribuyentes que emiten DTE. La Administración Tributaria informa que a la fecha son 870 distintas actividades económicas de contribuyentes que emiten DTE en el Régimen de Factura Electrónica FEL.

Se consultó sobre la cantidad de emisores de factura electrónica inscritos y que generan DTE a la fecha más reciente, la administración tributaria indica que son 117,715 emisores habilitados de factura electrónica de los cuales 98,526 son emisores activos. Este dato está actualizado al 7 de julio de 2020. En la sección de gráficos FEL al 31 de julio ya reporta un aumento del 9.46% en el total de emisores respecto al dato anterior, la cantidad de emisores habilitados en FEL es ahora de 130,020, siendo el 3% contribuyentes por medio de disposiciones administrativas y el 97% de forma voluntaria. (ver figura 12)

Es importante conocer datos sobre las empresas que prestan el servicio de certificadores de DTE. La Administración Tributaria revela que a la fecha están autorizados 14 certificadores, 3 empresas en proceso de autorización y 4 auditores de seguridad de la información. Se enfatiza que también SAT es certificador gratuito por medio de la Agencia Virtual.

Lo que pretende el Régimen de Factura Electrónica es abarcar la totalidad de contribuyentes para que inicien con la emisión de sus documentos por medio de los DTE, por lo tanto, se consultó a SAT el porcentaje de contribuyentes inscritos que a la fecha ya han implementado el Régimen FEL. El dato al 05 de julio de 2020, del total de contribuyentes afiliados al Impuesto al Valor Agregado IVA solo un 1.56% se encuentra habilitado en FEL, en la figura 13 se podrá observar la cantidad de contribuyentes incorporados al régimen, al 31 de julio de 130,020, 92,607 contribuyentes de la región central (Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez y El Progreso), representan el 71% del total de emisores de DTE en Guatemala, la Región Nororiente con 14,712 contribuyentes, la Región Sur con 4,825 contribuyentes y en la Región Occidente 17,876 contribuyentes.

Debido que la empresa objeto de estudio, solicito por medio de un memorial la ampliación del plazo para el inicio de emisión de DTE en el Régimen FEL, se consultó a la Administración Tributaria la cantidad de solicitudes de prorrogas tramitadas. Al 30 de junio de 2020 se habían tramitado 675 prorrogas.

Derivado que, tanto en la incorporación voluntaria como en la incorporación obligatoria se establece que, vencido el plazo cualquier tipo de autorización de documentos quedan sin efecto, el riesgo tributario de los contribuyentes para ser sancionados es alto. Se procedió a consultar a la Administración Tributaria los tipos de infracciones y las sanciones impuestas a la fecha, sin embargo, informa que no, se han ejecutado sanciones.

En el desarrollo del Trabajo Profesional de Graduación se han expuesto todos los aspectos técnicos y legales para la incorporación al Régimen FEL, lo que ha generado que los contribuyentes tengan que invertir en, personal capacitado para trabajar en el proceso de implementación, que les apoyen en resolver las dificultades y consultas respecto del proceso, sin embargo, la Administración Tributaria en campañas por medio de sus canales de comunicación brindan información general del Régimen. Por lo cual, se consultó la cantidad de contribuyentes que han solicitado información o capacitaciones respecto del Régimen FEL. SAT indica que en promedio se reciben 80 consultas en el buzón de *efactura@sat.gob.gt*, el cual es atendido por la intendencia de Recaudación. Las capacitaciones a los contribuyentes es una función que realiza la intendencia de Atención al Contribuyente, dicha intendencia también tiene a cargo la atención del call center y del buzón *ayuda@sat.gob.gt*.

En la figura 11 se puede observar la evolución en la emisión mensual de DTE, desde octubre 2019 hasta marzo 2020 el constante aumento en la cantidad de DTE era evidente, sin embargo, a raíz de la pandemia del Covid-19 y las restricción de libre locomoción en Guatemala a partir de abril 2020, hubo un descenso del 26% en la cantidad de documentos emitidos respecto a marzo 2020 pero nuevamente la cantidad ha ido en aumento hasta julio 2020 en el cual, la cantidad de DTE emitidos se compara a la de marzo, esto se puede interpretar que en Guatemala a inicios de julio 2020, las restricciones preventivas para detener la propagación del Covid-19 se fueron levantado progresivamente, como resultado los contribuyentes reiniciaron con sus operaciones comerciales de acuerdo al tablero de alertas establecido por el Gobierno de Guatemala.

4.9. Análisis legal para la emisión del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL

El título del Trabajo Profesional de Graduación es la Problemática que enfrentarán las empresas que comercializan productos farmacéuticos al incumplir con la implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala.

El Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria Número 13-2018, Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL en Guatemala, que inicio su vigencia el 23 de mayo de 2018, es en donde nace la problemática de la investigación debido a que el artículo 11, establece que “Vencido el plazo que se establezca en la disposición administrativa, (...), las autorizaciones vigentes de otros medios o formas de emisión de documentos tributarios y las autorizaciones para emitir facturas y otros documentos con NIT y nombres del receptor en blanco, quedarán sin efecto. El Régimen FEL constituirá el único medio para la emisión de los documentos tributarios que ya se encuentren disponibles dentro del mismo”.

El riesgo tributario que enfrentó el contribuyente al indicarle que finalizado el plazo autorizado por parte de la Administración Tributaria para la vigencia de sus actuales documentos tributarios fue alto. La Ley de Actualización Tributaria, en el Libro I, del Impuesto sobre la Renta, en los artículos 22 y 23 establecen que, para los clientes del contribuyente, los documentos que respalden sus compras deben estar autorizadas por la Administración Tributaria, de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y otras disposiciones legales. Al incumplir con el plazo, el riesgo ahora afectaría también a los clientes del contribuyente. El Código Tributario en los artículos 69, 85, 86 y 94 sancionan la infracción de no entregar facturas en la forma de acuerdo con las leyes específicas, que no cumplan con alguno de los requisitos formales de la Ley específica, en este caso la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas en los artículos 17, 18, 29, 30, 34 y 36; del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en los artículos 2, 28 Bis, 29, 36 bis, 30 y 36 ter y sus reformas.

Las sanciones son desde una multa de Q. 100.00 por cada documento emitido, hasta por un monto máximo de Q. 5,000.00 mensuales o bien del cierre temporal del establecimiento de 10 a 20 días continuos ordenados por un juez o una multa no menor a Q. 10,000.00.

El riesgo financiero también es importante, debido a que el contribuyente está obligado de acuerdo al artículo 40 de la Ley de Actualización Tributaria, “debe presentar a la Administración Tributaria, adjunto a la declaración jurada anual, los estados financieros debidamente auditados por un Contador Público y Autor Independiente, con su respectivo dictamen e informe, firmado y sellado por el profesional que lo emitió.” De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría y Aseguramiento 250, establece que el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias pueden tener efecto material sobre la evaluación de los Estados Financieros, siendo un factor a considerar en una opinión con salvedad.

La Constitución Política de la Republica, contiene los Principios Constitucionales en Materia Tributaria, tales como la Seguridad Tributaria en el artículo 2, de la Irretroactividad de la Ley en el artículo 15, del Principio de Legalidad establecido en los artículos 171, literal c) y artículo 239; de los Principios de Capacidad de Pago, Equidad y Justicia Tributaria, de la no Confiscación y la Prohibición de Doble o Múltiple Tributación establecidos en el artículo 243.

En el artículo 4 del Código Tributario, se establece que para “la aplicación interpretación e integración de normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la Republica de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”. Para inicio de la vigencia del Régimen de Factura Electrónica se deben considerar los artículos 24, 135 y 153 de la Constitución Política de la República; los artículos 2, 6, 368, 371, 376, 381, 382, 383, 591, 597, 598 y 655 del Código de Comercio y sus reformas; los artículos 2, 3, 7, 14, 17, 18, 19, 21, 21 “B”, 23, 30, 47, 66, 98, 98 “A”, 104, 112 y 112 “A” del Código Tributario y sus reformas; los artículos 2, 17, 18, 29, 30, 34 y 52 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas; los artículos 2, 28 Bis, 29, 36 bis, 30 y 36 ter del Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas; los artículos 1, 4, 5, 9, 10, 11, 13, 14, 24 y 25 de la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas.

El artículo 3 Objeto y Funciones de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT y sus reformas y los acuerdos del directorio de la SAT 13-2018 y el Acuerdo del Directorio Número 26-2019.

Se debe mencionar que el contribuyente no solo tiene obligaciones sino también derechos, tales como el artículo 5 Libertad de Acción, artículo 12 Derecho de Defensa, artículo 28 Derecho de Petición y artículo 41 Protección al Derecho de Propiedad contenidos en la Constitución Política de la Republica; el Código Tributario establece los artículos 21 "A" Derechos de los contribuyentes y artículo 102. Consultas, requisitos y efectos y la Ley de Acceso a la Información Pública y sus reformas.

Conociendo sus derechos el contribuyente utilizó su derecho de petición para solicitar a la Administración Tributaria, le otorgaré una prórroga al plazo establecido para la implementación del Régimen FEL, la cual fue autorizada pero no con el plazo requerido por el contribuyente, sino de acuerdo con la revisión e inspección de la Administración Tributaria.

Entonces es acá, en donde al integrar las leyes en materia tributaria es necesario considerar los artículos 2, 4, 5 y 6 el Código Tributario y sus reformas para establecer si es posible que un acuerdo del directorio de la Administración Tributaria, limite lo establecido en la Constitución Política de la Republica y las Leyes ordinarias en materia tributaria.

De acuerdo con el derecho de defensa, "la defensa de la persona y sus derechos son inviolables"; el artículo 39 de la Constitución Política de la Republica, establece "Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana" (...). El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los Guatemaltecos".

Es correcto que la Superintendencia de Administración Tributaria sea el ente rector de la recaudación, control y fiscalización de los tributos, creando normas para el cumplimiento de sus fines, pero no puede detener la operación del contribuyente. La ley del Impuesto al Valor Agregado en los artículos 29 y 36 indican que la Administración Tributaria está facultada para autorizar el uso de facturas en forma electrónica pero no limita la actividad económica del contribuyente. Por lo tanto, es necesario atender a las infracciones y sanciones establecidas en el Código Tributario y sus reformas.

La ley del Organismo Judicial, establece en su artículo 9 “Supremacía de la Constitución y jerarquía normativa. Los tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la Republica, (...). Las Leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos”. El Código Tributario establece en el artículo 2, “Fuentes. Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía 1) Las disposiciones constitucionales, 2) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley; y 3) Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.”

Aunque la Administración Tributaria argumente como beneficios de la implementación de Factura Electrónica en Línea FEL, reducción de tiempos, reducción de carga administrativa del personal involucrado, reducción en papel, reducción en gastos de mensajerías y optimización de espacios físicos. El contribuyente tiene que cubrir costos adicionales tales como, contratar un software adecuado al modelo de operación de la entidad, asesoramiento técnico para la implementación, personal con conocimientos de sistemas informáticos para atender los incidentes antes, durante y después de la implementación. El pago por los servicios del Certificador más gastos adicionales para asegurar y reasegurar la información que se transmite.

Administrativamente debe contratar a un profesional en gestión tributaria para atender las reglas y validaciones del proceso, verificando el cumplimiento y calidad del producto final que cumpla con lo establecido en las leyes específicas, invertir en equipos que garanticen la generación de los Documentos Tributarios, la adquisición del servicio de internet principal que, de ser necesario se debe contratar otra línea de respaldo. También debe de invertir en capacitar a sus colaboradores para que conozcan el proceso para la emisión de los DTE, minimizando el riesgo de errores en la transmisión de datos.

La Administración Tributaria debe considerar que la inversión que los contribuyentes hacen para emitir la Factura Electrónica en Línea, no debe de desaprovecharse, por lo tanto se deben modificar sus normas y procedimientos en la elaboración de los requerimientos de información, porque aunque la Administración Tributaria ya cuenta con declaraciones juradas, asiste libros, retenciones de IVA e ISR, Estudios de Precios de Transferencia y ahora también con las Facturas Electrónicas aún solicitan copias de estos documentos.

La Superintendencia de Administración Tributaria ha autorizado prorrogas para la implementación de la Factura Electrónica, pero de acuerdo con el requerimiento de información a la Unidad de Información Pública, se confirmó que no han sancionado a ningún contribuyente por incumplir con el plazo autorizado para la emisión de Régimen FEL, lo que permite establecer que atendiendo al orden jerárquico de las Leyes Tributarias, los derechos de los contribuyentes y los argumentos legales y técnicos las prórrogas han sido autorizadas reduciendo el riesgo tributario y financiero.

Conclusiones

1. La Factura Electrónica tiene su origen con el inicio de la utilización de las tecnologías de información y comunicaciones digitales, dadas las necesidades de simplificar las transacciones comerciales y de seguridad de la información, también tiene como objetivo colaborar con las Administraciones Tributarias para mejorar los controles de fiscalización de las operaciones comerciales de los contribuyentes.
2. La implementación de la Factura Electrónica ha dado resultados positivos en países donde los niveles de recaudación han sido bajos, debido al aumento significativo en la recaudación de impuestos, transparencia en los datos de las declaraciones, mejorando significativamente el cumplimiento voluntario y como herramienta en la lucha contra la evasión fiscal.
3. En Guatemala desde la entrada en vigencia de la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas y del Régimen de Factura Electrónica FACE en 2008, se inicia con la primera fase de implementación de la factura electrónica, en 2018 se cambia el modelo operativo de emisión de DTE con el Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, constituyéndose como el único medio para la emisión de documentos tributarios.
4. La Administración Tributaria ha requerido la incorporación de Régimen FEL de oficio a contribuyentes especiales, proveedores del Estado y a todos los que deseen incorporarse de forma voluntaria. Estableciendo un plazo máximo para el inicio de la emisión de DTE plazo que, considerando los derechos constitucionales del contribuyente, los requerimientos técnicos de sistemas informáticos propios de los contribuyentes, se puede solicitar la prórroga del plazo toda vez se cumpla con el debido proceso administrativo, por medio de un memorial con toda la documentación y medios de prueba pertinentes.

5. La empresa farmacéutica objeto de estudio, fue notificada de oficio para la implementación del Régimen FEL para que en el plazo de 4 meses iniciará a emitir DTE, sin embargo, el contribuyente determinó con base al proceso de pruebas para la implementación que no cumpliría con el plazo, por lo tanto, procedió a solicitar una prórroga, la cual fue aceptada hasta octubre de 2019. La empresa inició con la emisión de los DTE el 2 de julio de 2019, cumpliendo con el plazo tres meses y medio antes de finalizar el nuevo plazo autorizado.
6. La empresa farmacéutica en el transcurso de año posterior a la implementación de la factura electrónica en línea FEL, emite sus DTE por medio del certificador autorizado y también por medio de la agencia virtual, se han presentado errores con el envío electrónico de los DTE al certificador, debiendo realizar transacciones internas para ajustar sus registros contables, sin embargo, los errores son poco frecuentes, durante el transcurso de un año no generaron documentos en contingencia.
7. El artículo 11 del Régimen FEL que establece que, al vencerse el plazo establecido para la implementación de la Factura Electrónica, las autorizaciones vigentes quedaran sin efecto, es violatorio a los Principios Constitucionales, a los Derechos del Contribuyente y de la Leyes Ordinarias. Por lo tanto, el incumplimiento debe ser sancionado conforme a las sanciones del Código Tributario.
8. La Superintendencia de Administración Tributaria, no ha interpuesto ningún tipo de infracción y sanción a contribuyentes por el incumplimiento de los plazos para el inicio de emisión de los DTE, derivado a que los contribuyentes han utilizado sus derechos constitucionales para que la Administración Tributaria les otorgue prórroga del plazo para implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL.

Recomendaciones

1. Se recomienda investigar los resultados obtenidos derivado de la implementación de la Factura Electrónica FEL al evaluar el cumplimiento de los beneficios esperados en las transacciones comerciales de los contribuyentes y la mejora en el control y fiscalización para la Administración Tributaria. Probablemente en los próximos años la Factura Electrónica evolucione en un nuevo documento tributario acorde a los avances tecnológicos actuales.
2. Se recomienda evaluar el cumplimiento de los convenios de cooperación en materia tributaria, luego de la implementación de la Factura Electrónica para integrarse con otros procedimientos y políticas que buscan luchar en contra de la evasión fiscal para mejorar la transparencia fiscal.
3. En Guatemala se recomienda dar el seguimiento a las acciones, que implemente la Administración Tributaria para lograr adoptar al cien por ciento de los contribuyentes como emisores de DTE en el Régimen de Factura Electrónica, conforme al acuerdo del directorio de SAT número 13-2018 como el único medio para la emisión de documentos tributarios electrónicos.
4. Se recomienda a los contribuyentes mantenerse actualizados con los cambios en la normativa legal del Régimen de Factura Electrónica en Línea, verificando las actualizaciones de las versiones en la documentación técnica referentes al Régimen vigente, solicitando capacitaciones e información a la Administración Tributaria.
5. A la empresa objeto de estudio por medio del departamento financiero o del área contable, deberá darle seguimiento al cumplimiento de los requerimientos establecidos en Ley, de acuerdo con los procesos, reglas y validaciones de la documentación técnica referente con el Régimen. Es importante mencionar que la empresa es catalogada como un contribuyente especial, por tal motivo, deberá aprovechar la atención directa con la intendencia a cargo para minimizar los riesgos tributarios y financieros

6. Se recomienda a los contribuyentes ante futuras disposiciones administrativas, en materia tributaria, realizar un análisis legal y financiero para determinar el impacto en la operación comercial, se deben realizar planes de acción para asegurar que las operaciones no se detengan, de ser necesario deben contratar a un profesional en Gestión Tributaria que les asesore en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales.
7. La Administración Tributaria debe modificar sus normas y procedimientos en la elaboración de los requerimientos de información, para no desaprovechar la información que percibe por medio de las herramientas digitales, en las auditorías fiscales, deberán requerir información digital en lugar de copias físicas.
8. Se recomienda a los contribuyentes aprovechar la utilización de los documentos tributarios electrónicos para implementar acciones en el resguardo de la documentación de respaldo de sus transacciones comerciales durante el plazo de prescripción, conservando la información ante algún requerimiento de información por parte de la Administración Tributaria.
9. A los profesionales en Gestión Tributaria, deben de trabajar con ética para que los contribuyentes que contraten sus servicios cumplan con sus obligaciones tributarias conforme a la Ley, pero también velar por que la Administración Tributaria no violente los principios Constitucionales, los derechos de los contribuyentes y las Leyes Ordinarias, motivándolos a interponer los recursos necesarios para mantener el orden jurídico guatemalteco.

Bibliografía

Barreix, A. y Zambrano, R. (2018). La Factura Electrónica en América Latina: Proceso y desafíos. Factura Electrónica en América Latina, Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Boulanger, T. (2015), XML práctico bases esenciales, conceptos y casos prácticos. Barcelona, Ediciones ENI.

Cañedo, R. (2004), Aproximaciones para una historia de Internet. ACIMED, 12 (1).

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

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

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, (2016), Norma Internacional de Información Financiera No. 15, Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.

Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas (1985). Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala.

De León, V., Cerón, M., León, F., y Reyes, S. (2016). Impacto de la implementación de la factura electrónica en las MIPYMES del sector comercio y servicios en México, Revista Global de Negocios, México.

Delgado, A. (2014). La Regulación de la factura electrónica en el sector público, Revista de internet, derecho y política, Universitat Oberta de Catalunya, Barcelona, España.

Facultad de Ciencias Económicas (2018). Instructivo para elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al Grado Académico de Maestro en Artes, Escuela de Estudios de Postgrado, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Federación Internacional de Contadores IFAC (2016), Manual de pronunciamientos internacionales de Control de Calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, Parte I.

Gennaro, A. (2000) Remington Farmacia. 20ª edición Editorial Easton, Estados Unidos de América, Editorial medica panamericana.

Hernández, K. y Robalino, J. (2018). Evidencias del Impacto de la Facturación Electrónica de Impuestos en América Latina. Factura Electrónica en América Latina, Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Ley de Acceso a la Información Pública (2008). Decreto Número 57-2008 del Congreso de la Republica de Guatemala.

Ley de Actualización Tributaria. (2012), Libro I Impuesto sobre la Renta, Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica de Guatemala.

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

Ley del Organismo Judicial (1989), Decreto Número 2-89 del Congreso de la Republica de Guatemala.

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

Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas. (2008) Decreto Número 47-2008 del Congreso de la Republica de Guatemala.

Piñola. G. (2020). Guía Práctica sobre Métodos y Técnicas de Investigación Documental y de Campo. Décima primera edición. GP Editores

Productos farmacéuticos, medicamentos para uso humano. Requisitos de Registros Sanitarios. (2018) Reglamento técnico centroamericano del Comité del Consejo de Ministros de Integración Económica Centroamérica (COMIECO).

Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL y sus reformas. (2018). Acuerdo de Directorio Número 13-2018, Superintendencia de Administración Tributaria SAT de Guatemala.

Régimen optativo Factura Electrónica FACE para la autorización, emisión, transición, conservación, almacenamiento y control de facturas y notas de crédito y débito por medios electrónicos y el resguardo electrónico de copias de facturas, notas de crédito y débito emitidas en papel y sus reformas. (2007). Acuerdo de Directorio 24-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT de Guatemala.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas (2013) Acuerdo Gubernativo No. 5-2013. Presidente de la República.

Reglamento para el control sanitario de los medicamentos y productos afines y sus reformas (1999) Acuerdo gubernativo número 712-99 del presidente de la República de Guatemala.

Rodríguez, J. (2015), La facturación electrónica vs Control fiscal Análisis comparado con las administraciones tributaria de Chile y España. Tesis de Maestría en Tributación, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito.

Spilker, B., (1994). Multinational Pharmaceutical Companies: Principles and Practices, 2ª edición. Nueva York: Raven Press.

Tait, K. (1998). Enciclopedia de Salud y Seguridad en el Trabajo. Capítulo 79 Industria farmacéutica en: enciclopedia de la OIT, Instituto Nacional de seguridad e higiene en el trabajo, España.

Unidad de información Pública. (2020). Expediente UIPSAT No. 1310-2020. Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1372-2020. Superintendencia de Administración Tributaria, Intendencia de Asuntos Jurídicos, Departamento de consultas.

E-grafía

Acosta, M., López, E., y Espinoza, E. (2011), Tecnología de información: Impacto de la Factura electrónica. Universidad Veracruzana. México. http://www.iiis.org/CDs2013/CD2013SCI/CISCI_2013/PapersPdf/CA124NB.pdf

Asofarma Centroamérica & El Caribe. (s. f.). Misión y Visión. <https://www.asofarma-ca.com/90stadí-y-vision/>

Asofarma Centroamérica & El Caribe. (s. f.). Quiénes Somos. <https://www.asofarma-ca.com/nuestra-empresa/>

Cámara de Industria de Guatemala (2019). Gremial de Farmacéuticos. <https://cig.industriaguatemala.com/institucional/gremiales/gremial-de-farmaceuticos/>

Díaz, J., Coba, E., y Bombón, A. (2016). Factura electrónica versus facturación clásica. Un estudio en el comportamiento financiero mediante estudios de casos. <http://cienciaunemi.unemi.edu.ec/index.php/cienciaunemi/article/view/305/267>

Guzmán, M., y Mendieta, C. (2011), Análisis del proceso de implementación de factura electrónica en línea en Ecuador desde el año 2009, Tesis de licenciatura de Contador Público-Auditor, Universidad de Cuenca, Ecuador. <http://dspace.ucuenca.edu.ec/jspui/handle/123456789/1465>

Hernández, B. y Serrano, C. (2009), ¿Qué introduce a las empresas a adoptar facturación electrónica? Efecto de las percepciones y del entorno competitivo. Universidad Business Review. <https://journals.ucjc.edu/ubr/article/view/719>

Maldonado, N. (Ed.) (2016), Estudio Comparativo de Factura Electrónica en Latinoamérica. México Asociación Mexicana de Proveedores Autorizados de Certificación <http://www.alatipac.org/assets/estudio-comparativo-factura-electronica-de-latinoamerica-octubre-2016.pdf>

Marqués, J. (2018). Pfizer, Novartis y Roche dominan el mercado farmacéutico. <https://www.eleconomista.es/sanidad/noticias/8907136/02/18/Pfizer-Novartis-y-Roche-dominan-el-mercado-farmaceutico.html>

Mendoza, A. (2010), La realidad latinoamericana en Gestión de documentos electrónicos, Administración de documentos y Servicios a la ciudadanía en la administración electrónica 0-Europa 2010 Oviedo. <https://ria.asturias.es/RIA/bitstream/123456789/63/1/Archivo.pdf>.

Millet, D. y Navarro, A. (2008), Facturación Electrónica: La búsqueda de la eficiencia y productividad. Partida Doble España. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2544211>

Organización Mundial de la Salud (S.F.). Preguntas y respuestas sobre la enfermedad por coronavirus (COVID-19). <https://www.who.int/es/emergencias/diseases/novel-coronavirus-2019/advice-for-public/q-a-coronaviruses>

Pullido, R., Ballén, M., y Zúñiga, F. (2007), Abordaje hermenéutico de la investigación cualitativa, teorías, procesos, técnicas, Colombia: Editorial Universidad Cooperativa de Colombia. <https://books.google.com.gt/books?id=B2L6wakmplwC&pg=PA59&dq=instrumentos+de+investigaci%C3%B3n+documental&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwily4eyq4PiAhWKc98KHXRBDKEQ6AEIJjAA#v=onepage&q&f=false>

Real Academia Española. (s. f.). Factura a efectos fiscales. Diccionario del español jurídico. <https://dej.rae.es/lema/factura-a-efectos-fiscales>

Romero, M., Fajardo, C., y Vélez, C. (2010). Aspectos jurídicos y tributarios de la factura como título valor. Criterio Libre. Volumen 8, pp. 209-230. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3362512>

Superintendencia de Administración Tributaria (2020), Registro de Certificadores de DTE. <https://portal.sat.gob.gt/portal/certificador-de-dte/>

Superintendencia de Administración Tributaria (2020). Documentación Técnica del Régimen FEL. <https://portal.sat.gob.gt/portal/91estadísticas91-técnica-del-regimen-fel>

Superintendencia de Administración Tributaria (2020). Estadísticas Tributarias SAT, Guatemala. <https://portal.sat.gob.gt/portal/91estadísticas-tributarias-sat/#1506903647072-b0b5ebcd-fec4>

Superintendencia de Administración Tributaria (2020). Gráficos FEL. <https://portal.sat.gob.gt/portal/efactura/graficos-fel/>

Superintendencia de Administración Tributaria (2020). Guías, manuales y resoluciones de emisor de DTE. Factura Electrónica FEL. <https://portal.sat.gob.gt/portal/emisor-de-dte/>

Superintendencia de Administración Tributaria. (2020). Auditor de seguridad de la información. <https://portal.sat.gob.gt/portal/auditor-de-seguridad-de-la-informacion/>

Trigo A., V. (2004), Historia y Evolución de Internet. Revista Digital de ACTA, Autores Científicos-Técnicos y Académicos, 033, 1-11. <http://www.acta.es/recursos/sociedad-delainformacion/articulosrelacionados/article/289-historia-y-evolucion-de-internet>

Zambrano, R. y Diaz, S. (2020) La factura electrónica en tiempos de pandemia. <https://www.ciat.org/la-factura-electronica-en-tiempos-de-pandemia/>

Anexos

Tabla 2

Acrónimos

Siglas	Significado
ARPA	Advanced Research Projects Agency
CAE	Código de Autorización de Emisión de Facturas.
CAEC	Código de Autorización de Emisión de Copias
CF	Consumidor Final
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CRFM	Código resumen de facturación mensual
DPI	Documento Personal de Identificación
DTE	Documento Tributario Unificado
EFACE	Emisor de facturas electrónicas
FACE	Factura Electrónica
FEL	Factura Electrónica en Línea
GFACE	Generador de facturas electrónicas
HTML	Hyper Text Markup Language
IVA	Impuesto al Valor Agregado
NIT	Número de Identificación Tributaria.
OCDE	Organización para la cooperación y desarrollo económico
OMS	Organización Mundial de la Salud
RTU	Registro Tributario Unificado
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria
UUID	Universally Unique Identifier
XML	Son las siglas en inglés para Lenguaje Extensible de Marcas (Etiquetas).
XSD	Son las siglas en inglés para Definición de Esquema de XML.

Nota. Elaboración propia con información del marco teórico, agosto 2020.

Tabla 3

Facultades de SAT para implementar FEL según Acuerdo del Directorio 13-2018

No. Facultades de Superintendencia de Administración Tributaria SAT

1	Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo. (Código tributario, 1991, p. 47)
2	Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, recibos, libros, registros y documentos por medios electrónicos, cuya impresión pueda hacer prueba en juicio y los que sean distintos al papel. (Código tributario, 1991, p. 49)
3	La Administración Tributaria está facultada para establecer las características de las facturas electrónicas. (Régimen de Factura Electrónica En Línea -FEL-, 2018, p. 56)
4	Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legalización tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que se gravan el comercio exterior. (Ley Orgánica de la SAT, 1998, p. 1.)
5	Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. (Ley Orgánica de la SAT, 1998, p. 2)
6	Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere precedentes. (Ley Orgánica de la SAT, 1998, p. 3)
7	Aprobar los reglamentos internos de la SAT que regulen aspectos estratégicos del funcionamiento de la institución, incluyendo la estructura organizacional y funcional de la SAT, su régimen laboral y de remuneraciones, el funcionamiento del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, de las dependencias de investigaciones internas y de auditoría interna. (Ley Orgánica de la SAT, 1998, p. 5)

Nota. Elaboración propia, Maestría en Gestión Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas, mayo 2020.

Tabla 4*Empresas en proceso de autorización como Certificadores de DTE*

No.	Contribuyente	NIT	Avance en proceso de autorización
1	Corporación en entregas, S. A.	16901428	67%
2	Corporación Sistemas integrados, S. A.	94241410	50%
3	Tekra, S. A	107346834	33%

Nota. Elaboración propia, con información de la Superintendencia de administración Tributaria SAT, septiembre 2020.

Tabla 5*Auditor de seguridad de la información*

No.	Auditor	NIT	Fecha de reg.
1	Sistemas Aplicativos, S. A.	12513687	08/08/2018
2	Sistemas Eficientes, S. A.	7067356	08/08/2018
3	Deloitte Consulting de Guatemala, S. A.	34333061	13/09/2018
4	Devel Security, S. A.	76808548	17/12/2018

Nota. Elaboración propia, con información de la Superintendencia de Administración SAT, septiembre 2020.

Figura 4
Cronograma de implementación del Certificador

Descripción del hito	Categoría	Asignado a	Progreso	Inicio	Número de días
Análisis					
Casos uso de facturación	Objetivo	Contabilidad / RHM Solutions	0%	6/03/2019	3
Mapeo y conversión de casos de uso a XML	Objetivo	Sistema / RHM Solutions	0%	11/03/2019	17
Revisión de estructura / reglas de negocio	Objetivo	Implementador / Megaprint	0%	28/03/2019	6
Prueba de firmado de casos de uso de facturación	Objetivo	Sistema / RHM Solutions	0%	3/04/2019	22
Ejecución					
Envío de documentación técnica de la utilización de servicios Web Megaprint	Objetivo	Implementador / Megaprint	0%	25/04/2019	2
Pruebas de consumo de servicio Web Token	Objetivo	Sistema / RHM Solutions	0%	29/04/2019	5
Consumo de servicios web de registros de documentos	Objetivo	Sistema / RHM Solutions	0%	6/05/2019	12
Consumo de servicios web obtener documento XML, obtener documento PDF	Objetivo	Sistema / RHM Solutions	0%	20/05/2019	5
Verificación de plantillas de casos de uso de facturación	Objetivo	Implementador / Megaprint	0%	27/05/2019	8
Pruebas de ciclo de facturación real en ambiente de pruebas	Objetivo	Sistema / RHM Solutions	0%	4/06/2019	15
Puesta en producción					
Autorización de paso en producción	Objetivo	RHM Solutions	0%	19/06/2019	3
Implementación de empresa en ambiente productivo	Objetivo	RHM Solutions / Megaprint	0%	24/06/2019	5
Go Live	Objetivo	RHM Solutions / Megaprint	0%	1/07/2019	1

Nota. Elaboración Certificador Megaprint, marzo 2019.

Figura 5

Expediente UIPSAT No. 1310-2020, Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1372-2020



Expediente UIPSAT No. 1310-2020 Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1372-2020

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, diez de julio de dos mil veinte.

ASUNTO: **NILSON MIGUEL ORDOÑEZ GUZMÁN**, el 29 de junio de 2020, presentó solicitud vía correo electrónico, ante la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la que requiere que se le proporcione información relacionada al Régimen de Factura Electrónica en Línea -FEL-, detallada en su solicitud.

Se tiene a la vista para resolver el expediente **UIPSAT No. 1310-2020**, que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Nilson Miguel Ordoñez Guzmán**, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y expedientes que deseen consultar.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 1 numeral 1, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y los sujetos obligados, en los términos y condiciones establecidas. Asimismo, el artículo 4 del citado Decreto regula que el ámbito de aplicación lo constituye la información contenida en registros, fichas, bancos o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto referido en el considerando anterior, se basa en los principios de máxima publicidad de los actos y de la información pública en poder de la administración pública; en la transparencia en el manejo y ejecución de los

Licda. Katia María Villalón Melina
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Lic. Emerson Alexis Ordoñez Mejía
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Licda. Lucrecia Koriego Díaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos



recursos públicos y actos de la administración pública; en la gratuidad en el acceso a la información pública; en la sencillez y celeridad del procedimiento para el libre ejercicio del derecho de toda persona a tener acceso a la información pública.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 19 del Decreto citado anteriormente, regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de Información, debiendo tener un enlace en todas las oficinas o dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte el artículo 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables.

CONSIDERANDO:

Que conforme el artículo 45 del Decreto en referencia, la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante.

POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en los artículos 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 19, 20, 30, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, y el 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.

RESUELVE:

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Nilson Miguel Ordoñez Guzmán**.
- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Trasladar al solicitante lo requerido, atendiendo a las disposiciones establecidas en el artículo , 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de


Lidia Lucrecia Portico Diaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Superintendencia de Asuntos Jurídicos



Licda. Katia María Villatoro Melina
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Guatemala, Ley de Acceso a la Información Pública, el cual regula **que la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante**, y de conformidad con lo indicado a esta Unidad por la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se hace de su conocimiento textualmente lo siguiente:

1. "La cantidad de Documentos Tributarios Electrónicos -DTE- emitidos y autorizados en el Régimen FEL a la fecha. Si es posible clasificar los -DTE- emitidos por medio de la agencia virtual y los emitidos por medio de los certificadores.

	Cantidad de DTE
SAT	1,696,980.00
Otros Certificadores	460,474,935.00
Total	462,171,915.00

*Datos al 7 de julio de 2020.

Lic. Enriqueta Vences Orellana
Intendencia de Asuntos Jurídicos

2. Si es posible, la cantidad de DTE en contingencia: Información no disponible.
3. De los DTE emitidos, si existe una clasificación por el tipo de actividad económica de los emisores: Se adjunta clasificación de actividades registradas por contribuyentes emisores del Régimen FEL, en un archivo en formato Excel.
4. Cantidad de emisores de DTE se han inscrito y generan DTE a la fecha: a) Emisores habilitados: 117,715, y; b) Emisores activos: 98,526. *Datos al 07 de julio de 2020.
5. Cantidad de certificadores autorizados a la fecha: 14 Certificadores autorizados y SAT como certificador gratuito.
6. Cantidad de auditores para certificadores: 4 Auditores de seguridad de la información autorizados.
7. Del total de contribuyentes Inscritos en SAT, cuánto es el porcentaje o la cantidad ya han implementado la FEL: del total de contribuyentes afiliados al IVA un 1.56% se encuentra habilitado en FEL. *Dato al 05 de julio de 2020.

Licda. Lucrecia Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos



Licda. Katia María Villatoro Molina
Intendencia de Asuntos Jurídicos

8. La cantidad de solicitudes de prórrogas a SAT que se han tramitado para ampliar el plazo de incorporación de la FEL: 675 prórrogas. *Dato al 30 de junio de 2020.
9. Si el contribuyente no ha implementado la FEL en el período establecido, ¿qué tipo de infracción y qué sanciones se han impuesto?: No se han ejecutado sanciones.
10. Si existiera alguna información, de la cantidad de contribuyentes que han solicitado información o capacitaciones para implementar la FEL: Promedio diario de 80 consultas recibidas en el buzón efactura@sat.gob.gt, este es atendido por la Intendencia de Recaudación. La capacitación a contribuyentes es una función que realiza la Intendencia de Atención al Contribuyente, dicha intendencia también tiene a cargo la atención del Call Center y el buzón ayuda@sat.gob.gt.

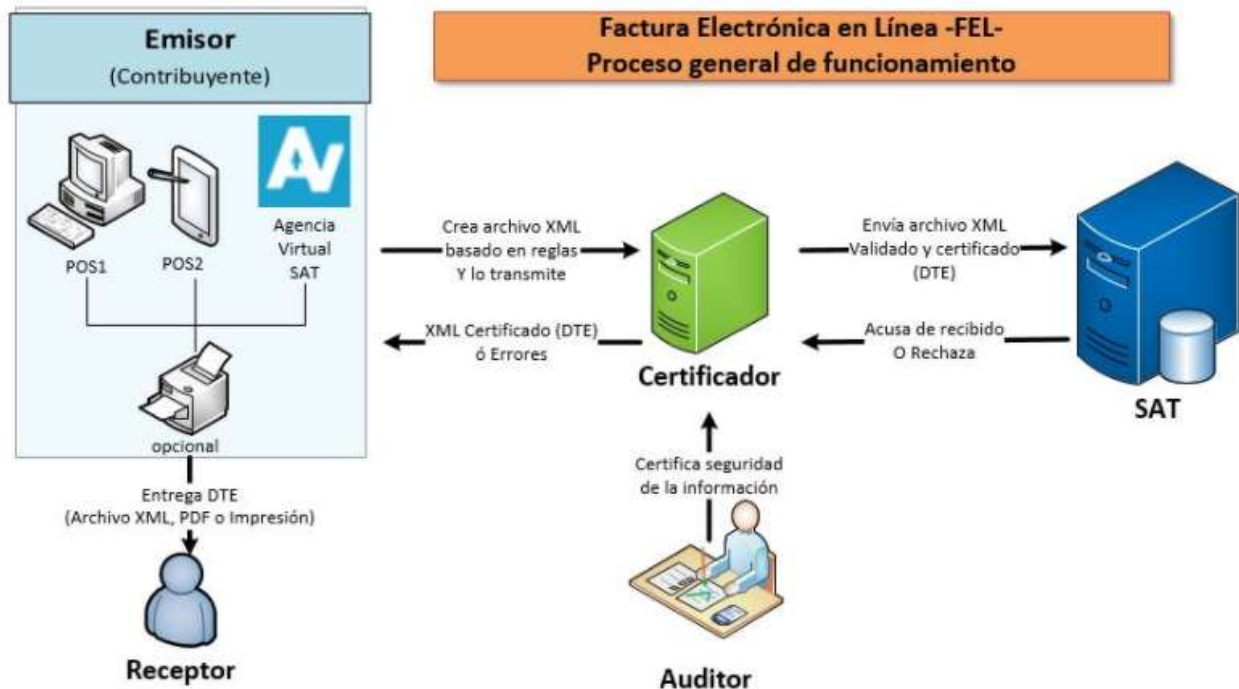
- IV. Informar al requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.
- V. Notificar al solicitante la presente resolución a la dirección de correo electrónico nil.ordonezg@gmail.com, proporcionada para el efecto, adjuntando en formato Excel la información referida.
- VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

Lic. Emersón Acosta Ortiz
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Licda. Lucrecia Cortez Díaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Figura 6

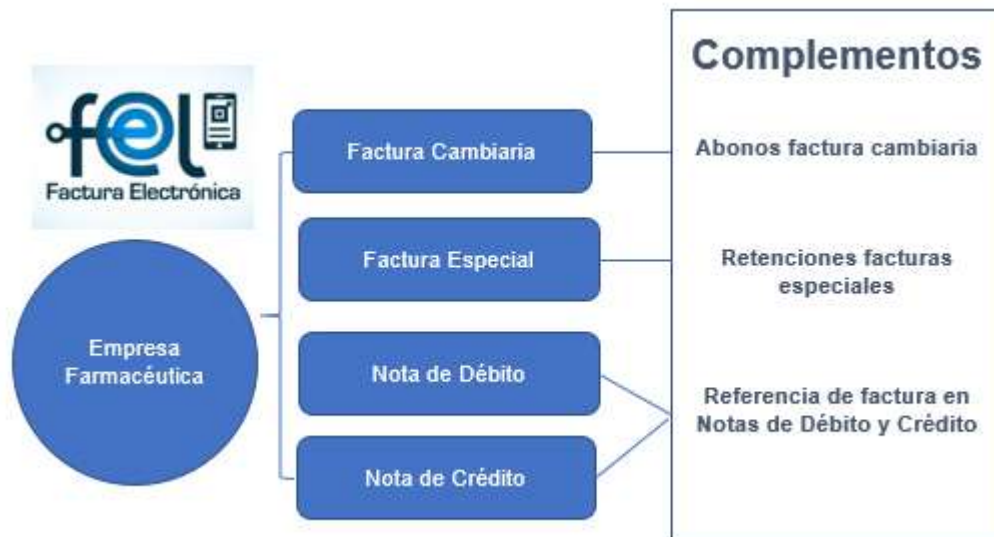
Diagrama del proceso General de Factura Electrónica en Línea



Nota. Elaborado por la SAT, Proceso General de FEL V. 1, enero 2017

Figura 7

Diagrama del proceso General de FEL para la empresa farmacéutica



Nota. Elaboración propia, con base al proceso de emisión de DTE, julio 2020

Figura 8

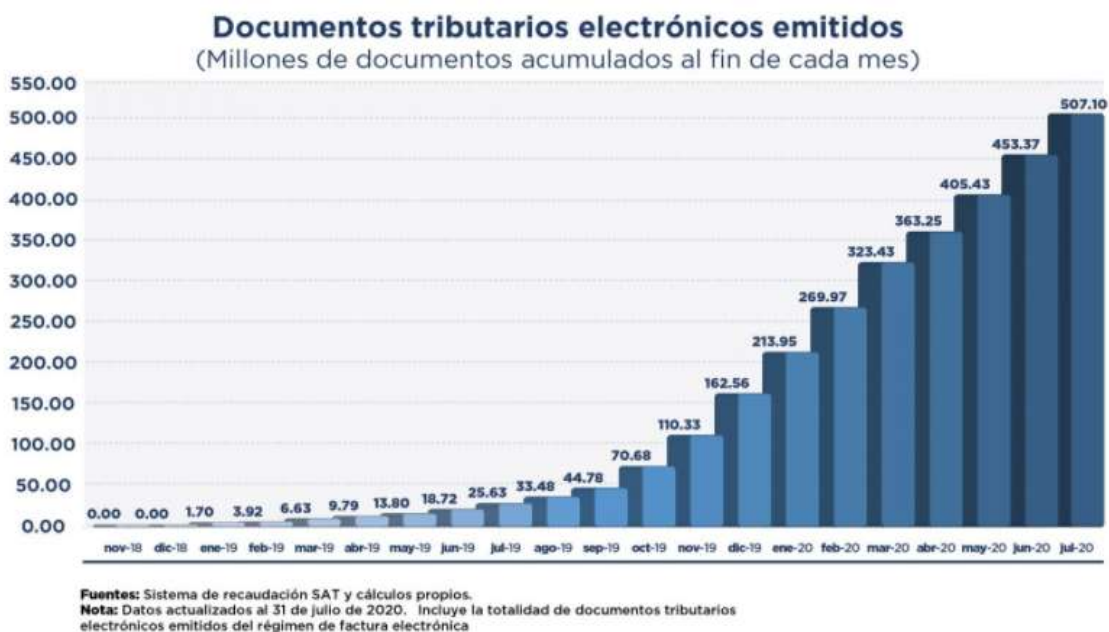
Involucrados en Régimen FEL



Nota. Elaborado por SAT, presentación general FEL, agosto 2020

Figura 9

Documentos tributarios electrónicos emitidos



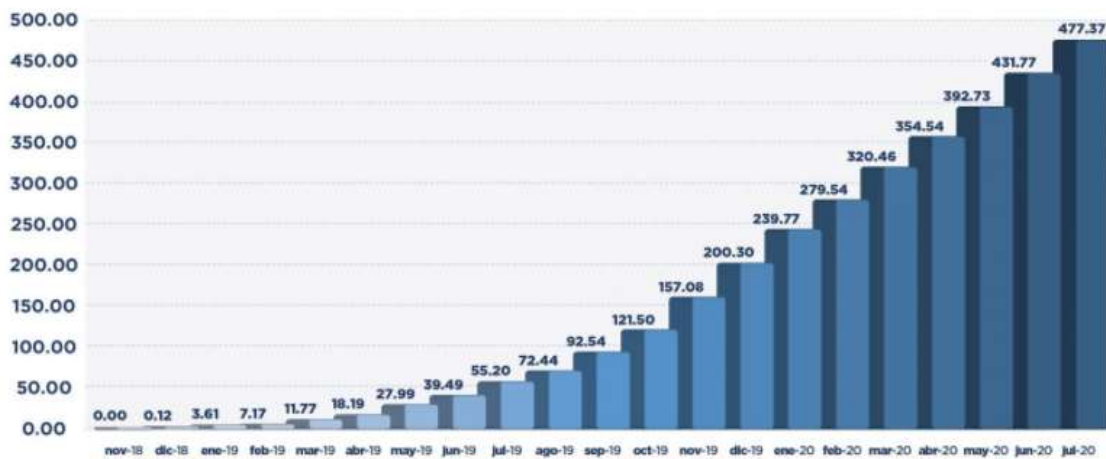
Nota. Elaborado por SAT, gráficos FEL, agosto de 2020

Figura 10

Montos facturados por factura electrónica

Montos facturados por factura electrónica

(Miles de millones de quetzales acumulados al fin de cada mes)



Fuentes: Sistema de recaudación SAT y cálculos propios.

Nota: Datos actualizados al 31 de julio de 2020. Incluye la totalidad de documentos tributarios electrónicos emitidos del régimen de factura electrónica

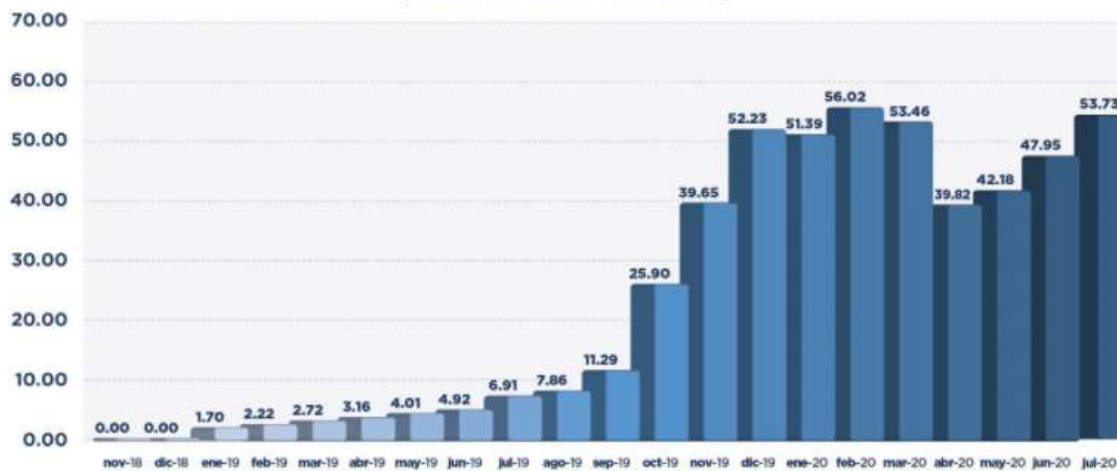
Nota. Elaborado por SAT, gráficos FEL, agosto de 2020

Figura 11

Documentos Tributarios Electrónicos emitidos mensualmente

Documentos tributarios electrónicos emitidos mensualmente

(Millones de documentos)



Fuentes: Sistema de recaudación SAT y cálculos propios.

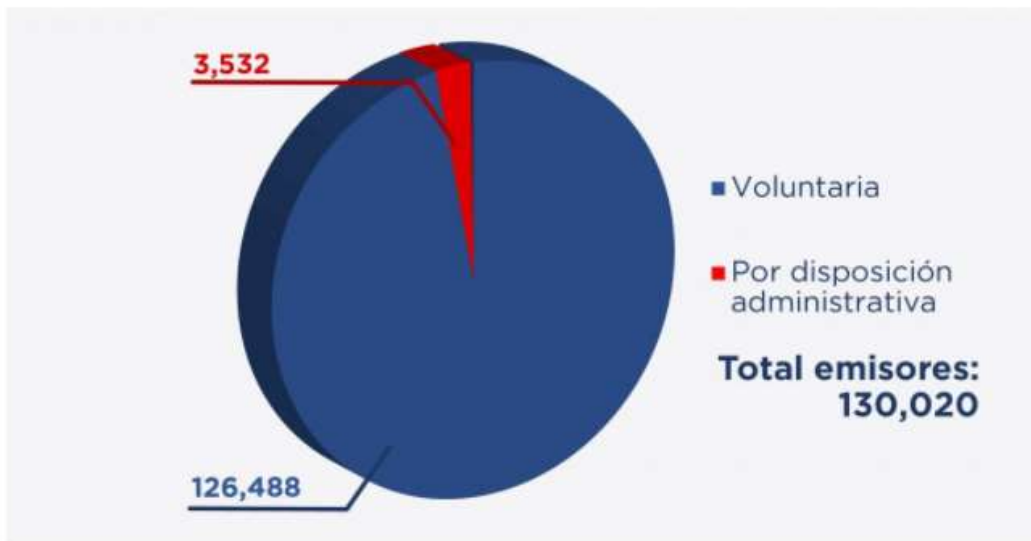
Nota: Datos actualizados al 31 de julio de 2020. Incluye la totalidad de documentos tributarios electrónicos emitidos del régimen de factura electrónica

Nota. Elaborado por SAT, gráficos FEL, agosto de 2020

Figura 12

Emisores por tipo de incorporación al 31 de julio de 2020

Emisores por tipo de incorporación al 31 de julio de 2020
(Contribuyentes acumulados y en porcentajes del total)



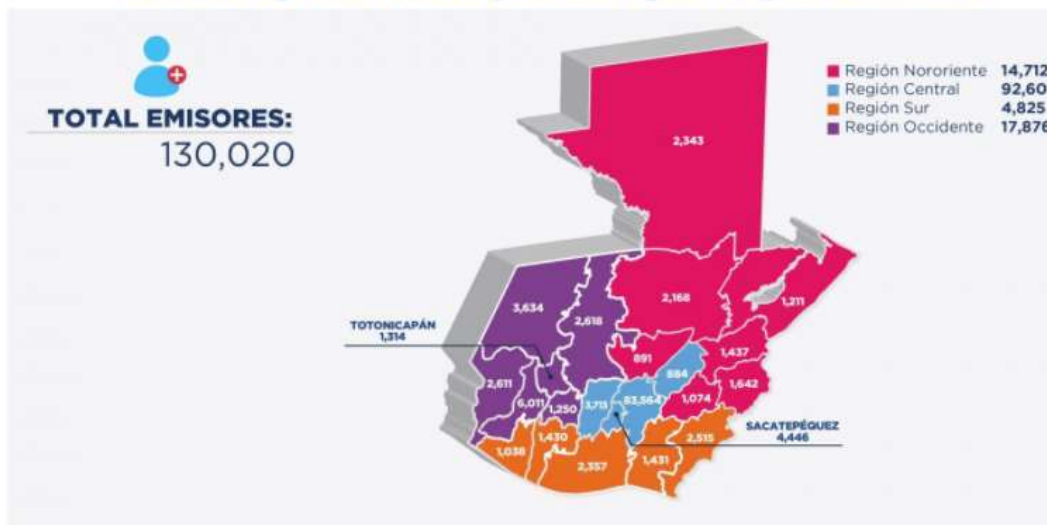
Fuentes: Sistema de recaudación SAT y cálculos propios.
Nota: Datos actualizados al 31 de julio de 2020.

Nota. Elaborado por SAT, gráficos FEL, agosto de 2020

Figura 13

Contribuyentes Incorporados por Departamentos

Contribuyentes Incorporados por Departamentos





Fuentes: Sistema de recaudación SAT y cálculos propios.
Nota: Datos actualizados al 31 de julio de 2020.

Nota. Elaborado por SAT, gráficos FEL, agosto de 2020

Figura 14

Modelo de Factura Electrónica en Línea FEL emitida por medio de Certificador

 <p>LOGO CLIENTE</p> <p><small>Megaprint Guatemala S.A. Calle Guatemala 100</small></p>	<p>RAZON SOCIAL CLIENTE RAZON SOCIAL CLIENTE NIT CLIENTE <small>NOMBRE COMERCIAL</small> <small>DIRECCION CLIENTE</small> <small>DIRECCION CLIENTE</small> <small>GUATEMALA, GUATEMALA</small> <small>PBX TELEFONO CLIENTE</small></p>	<p>FACTURA</p> <p>Serie: No.: Fecha: Número de Autorización</p>		
<p>Nombre: Dirección:</p>		<p>NIT:</p>		
CANTIDAD	U.M.	DESCRIPCIÓN	PRECIO UNITARIO	SUBTOTAL
<p>MONTO EN LETRAS:</p>				<p>TOTAL</p>
<p>SUJETO A PAGOS TRIMESTRALES</p>				
<p><small>DATOS DEL CERTIFICADOR</small></p>				
<p><small>Megaprint, S.A. NIT: 50510231 www.megaprint.com.gt</small></p>				

Nota. Elaborado por el Certificador Megaprint, febrero de 2020

Tabla 6*Glosario*

Concepto	Definición
Certificado	Todo mensaje de datos u otros registros que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de la firma, usualmente emitido por un tercero diferente del originador y el destinatario.
Certificador	Es la persona individual o jurídica que realiza la certificación y almacenamiento de los DTE, transmitidos por los emisores.
Comercio Electrónico	Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de una o más comunicaciones electrónicas o de cualquier otro medio similar.
Comunicación	Toda exposición, declaración, reclamación, aviso o solicitud, incluida una oferta y la aceptación de una oferta, que las partes hayan de hacer o decidan hacer en relación con la formación o el cumplimiento de un contrato.
Comunicación Electrónica	Toda comunicación que las partes hagan por medio de mensajes de datos.
Contingencia	Situación justificada por la cual un Emisor no puede obtener la certificación de un DTE de forma inmediata. Estas situaciones serán desarrolladas en la documentación técnica FEL
Datos de creación de firma	los datos únicos, tales como códigos o claves criptográficas privadas, que el firmante utiliza para crear la firma electrónica.

Destinatario	La parte designada por el iniciador para recibir la comunicación electrónica, pero que no esté actuando a título de intermediario con respecto a esa comunicación electrónica.
Diario de Centroamérica	Órgano editorial para la difusión escrita de información de interés general y publicación de leyes y demás normativa jurídica. Mantenemos una línea de comunicación abierta entre las instituciones de Gobierno, Empresa Privada y población en general contribuyendo al desarrollo del país a través del acceso a la información que consolida la transparencia en la gestión gubernamental.
Disposiciones del Régimen FEL	Son todas las normas aprobadas por la SAT, tales como el presente acuerdo, la documentación técnica FEL, así como las normas y procedimientos relacionados y las que se emitan con posterioridad.
Documentación Técnica FEL	Es el instrumento de la SAT emite y mantiene actualizado por medio de resoluciones de superintendente, el cual desarrolla las disposiciones del acuerdo del directorio 13-2018.
Documento Tributario Electrónico (DTE)	Es un archivo electrónico en formato XML, que el contribuyente emite y entrega al Receptor en medio electrónico, posterior a la certificación, y opcionalmente a solicitud del receptor su representación gráfica. El término comprende facturas, notas de crédito y débito, recibos y otros documentos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria.
Emisor	Es el contribuyente que emite los DTE.

Estampado Cronológico	Comunicación electrónica firmada por una entidad de certificación que sirve para verificar que otra comunicación electrónica no ha cambiado en un período que comienza en la fecha y hora en que se presta el servicio y termina en la fecha y hora en que la firma de la comunicación electrónica generada por el prestador del servicio de estampado pierde validez.
Firma electrónica	Datos en forma electrónica consignados en una comunicación electrónica, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante con relación a la comunicación electrónica e indicar que el firmante aprueba la información recogida en la comunicación electrónica, de conformidad con lo que establece el artículo 2 del Decreto 47-2008 Ley Para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas.
Firmante	La persona que posee los datos de creación de la firma y que actúa en nombre propio o de la persona a la que representa.
Hexadecimal	Los números hexadecimales emplean los dígitos del 0 al 9 y las letras “a” a la “f”.
Información Pública	Es la información en poder de los sujetos obligados contenida en los expedientes, reportes, estudios, actas, resoluciones, oficios, correspondencia, acuerdos, directivas, directrices, circulares, contratos, convenios, instructivos, notas, memorandos, estadísticas o bien, cualquier otro registro que documente el ejercicio de las facultades o la actividad de los sujetos obligados y sus servidores públicos, sin importar su fuente o fecha de elaboración. Los documentos podrán estar en cualquier medio

sea escrito, impreso, sonoro, visual, electrónico, informático u holográfico y que no sea confidencial ni estar clasificado como temporalmente reservado.

Iniciador	Toda parte que haya actuado por su cuenta o en cuyo nombre se haya actuado para enviar o generar una comunicación electrónica antes de ser archivada, si ese es el caso, pero que no haya actuado a título de intermediario con respecto a esa comunicación electrónica.
Intercambio Electrónico de Datos (IED)	La transmisión electrónica de información de una computadora a otra, estando estructurada la información conforme a alguna norma técnica convenida al efecto.
Intermediario	En relación con una determinada comunicación electrónica, se entenderá toda persona que, actuando por cuenta de otra, envíe, reciba o archive dicha comunicación electrónica o preste algún otro servicio con respecto a él.
Mensaje de Datos	El documento o información generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el Intercambio Electrónico de Datos (IED), el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax.
Parte que confía	La persona que pueda actuar sobre la base de un certificado o de una firma electrónica.
Prestador de Servicios de Certificación	Se entenderá la entidad que expide certificados y puede prestar otros servicios relacionados con las firmas electrónicas.

Receptor	Es la persona individual o jurídica a nombre de quien se emite un DTE.
Régimen FACE	Régimen de factura electrónica aprobada por medio de Acuerdo del Directorio 24-2007
Régimen FEL	Régimen de factura electrónica en línea, es el modelo operativo y las normas aplicables a la factura electrónica.
Reporte mensual de DTE	Reporte que los certificadores deberán presentar a la SAT en forma mensual, por medios electrónicos, de los DTE certificados, conforme a la documentación técnica FEL.
Sede o lugar del establecimiento comercial	Se entenderá todo lugar donde una parte mantiene un centro de operaciones no temporal para realizar una actividad económica distinta del suministro transitorio de bienes o servicios desde determinado lugar.
Sistema Automatizado de Mensajes	Todo programa informático o un medio electrónico o algún otro medio automatizado utilizado para iniciar una acción o para responder a operaciones o mensajes de datos, que actué, total o parcialmente, sin que una persona física haya de intervenir o revisar la actuación cada vez que se inicie una acción o que el sistema genere una respuesta.
Sistema de Información	Todo sistema que sirva para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma comunicaciones electrónicas.
UUID	Es un mecanismo estándar de generación de un número hexadecimal de treinta y dos dígitos, no repetible, por lo que es

ampliamente usado para crear códigos de identificación en sistemas de información.

XML Es un formato estándar de texto que se utiliza para definir datos a almacenar o transmitir entre aplicaciones informáticas.

XSD Es un archivo electrónico que contiene la definición del esquema y formato de los datos almacenados en un archivo XML.

Nota. Elaboración propia con base al marco teórico, agosto 2020.

Índice de Tablas

No.		Página
1.	Certificadores de DTE autorizados	58
2.	Acrónimos	93
3.	Facultades de SAT para implementar la FEL según acuerdo 13-2018	94
4.	Empresas en proceso de autorización como certificadores de DTE	95
5.	Auditor de seguridad de la información	95
6.	Glosario	106

Índice de Figuras

No.		Página
1.	Cronograma del contribuyente para la implementación FEL	64
2.	Plazo para el cumplimiento de implementación FEL y emisión del primer DTE	66
3.	Ciclo para la emisión de Documento Tributario Electrónico DTE	71
4.	Cronograma de implementación del Certificador	96
5.	Expediente UIPSAT No. 1310-2020, Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1372-2020	97
6.	Diagrama del proceso General de Factura Electrónica en Línea	101
7.	Diagrama del proceso General de FEL para la empresa farmacéutica	101
8.	Involucrados en Régimen FEL	102
9.	Documentos tributarios electrónicos emitidos	102
10.	Montos facturados por factura electrónica	103
11.	Documentos Tributarios Electrónicos emitidos mensualmente	103
12.	Emisores por tipo de incorporación al 31 de julio 2020	104
13.	Contribuyentes incorporados por Departamentos	104
14.	Modelo de Factura Electrónica en Línea emitida por certificador	105