

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



**ASISTENCIA TRIBUTARIA BRINDADA A UNA EMPRESA COMERCIAL QUE FUE
OBJETO DE UNA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR
PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Y
ANÁLISIS DE DELITOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS**

Lic. Raymundo Rigoberto Morales Gabriel

Guatemala, octubre de 2020

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



**ASISTENCIA TRIBUTARIA BRINDADA A UNA EMPRESA COMERCIAL QUE FUE
OBJETO DE UNA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR
PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Y
ANÁLISIS DE DELITOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS**

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. Victor Osberto Arango Arroyo

Autor: Lic. Raymundo Rigoberto Morales Gabriel

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 Primero: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Segundo: Doctor Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal Tercero: Vacante
Vocal Cuarto: BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal Quinto: 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: Lic. Msc. José Rubén Ramírez Molina
Evaluador: Lic. Msc. Elder Hermelindo Fuentes García
Evaluador: Lic. Msc. Élide Arias Gómez



ACTA/EP No. 2302

ACTA No. GT-A-27-2020

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 24 de octubre de 2020, a las 16:20 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN** del **Licenciado Raymundo Rigoberto Morales Gabriel, Carné 199821784**, 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 **"ASISTENCIA TRIBUTARIA BRINDADA A UNA EMPRESA COMERCIAL QUE FUE OBJETO DE UNA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Y ANÁLISIS DE DELITOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS"**, 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 (70)** 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 Terna Evaluadora incorporó en cada documento del Trabajo Profesional de Graduación que se adjuntan, para lo cual dispone de 5 día hábiles de acuerdo al 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 veinticuatro días del mes de octubre del año dos mil veinte.

MSc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador

MSc. Elder Hermelindo Fuentes García
Evaluador

MSc. Érida Arias Gómez
Evaluadora

Lic. Raymundo Rigoberto Morales Gabriel
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 Raymundo Rigoberto Morales Gabriel, Carné 199821784**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 7 de noviembre de 2020.

(f) 

Msc. José Rubén Ramírez Molina
Coordinador

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:	Por darme vida y energía para continuar los estudios universitarios.
A MIS PADRES:	Por el ejemplo del trabajo diario, enmarcado en la obediencia a Dios y el respeto al prójimo, y por el apoyo que siempre me brindan. Muchas gracias.
A MI ESPOSA:	Por su apoyo y comprensión.
A MI HIJO:	Porque su existencia me inspira a ser mejor cada día.
A MIS COMPAÑEROS:	Por su apoyo incondicional en cada uno de los cursos de esta carrera, porque siempre me brindaron su ayuda en los momentos que más necesité.
A LOS PROFESIONALES QUE ME GUIARON EN CADA CURSO:	Un agradecimiento especial, porque compartieron sus conocimientos y me orientaron a ser eficiente en mi profesión.
A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO:	Por el cariño que le tiene a los profesionales de la Facultad de Ciencias Económicas, el cual se materializa en la viabilidad de esta promoción de profesionales a nivel de maestría.
A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:	Porque me permitió adquirir conocimientos en estos últimos años.
A LA EMPRESA QUE ME BRINDÓ LA FACILIDAD DE PONER EN PRÁCTICA LOS CONOCIMIENTOS ADQUIRIDOS:	Muchas gracias por la confianza que me brindaron, porque me permitieron acceder a la información.

CONTENIDO

Resumen	i
Introducción.....	iii
1. Antecedentes	1
2. Marco teórico.....	4
2.1 Constitución Política de la República de Guatemala.....	4
2.2 Principio de legalidad	4
2.3 Atribuciones de la Administración Tributaria	5
2.4 Código tributario	5
2.5 Tributos	6
2.6 Determinación de una obligación tributaria	6
3. Metodología	8
3.1 Definición del problema.....	8
3.1.1 Período de la realización del trabajo profesional.....	9
3.1.2 Lugar de realización del trabajo profesional.....	9
3.1.3 Universo observado	9
3.2 Justificación del presente trabajo	9
3.3 Objetivos	10
3.3.1 Objetivo general	10
3.3.2 Objetivos específicos	11

3.4 Métodos y técnicas utilizadas.....	11
3.4.1 Método de investigación bibliográfica.....	11
3.4.2 Método interpretativo de la ley	11
3.4.3 Método cualitativo	13
3.4.4 Método cuantitativo	13
3.4.5 Método comprobatorio	13
3.4.6 Técnica de la observación.....	13
3.5 Sujeto del trabajo profesional.....	13
3.6 Objeto de análisis del trabajo profesional.....	14
4. Discusión de resultados	15
4.1 Procedimientos realizados al asistir a la empresa comercial	15
4.1.1 Determinación del débito fiscal.....	15
4.1.2 Determinación del crédito fiscal.....	16
4.1.3 Determinación de remanentes del crédito fiscal.....	17
4.1.4 Consideración de pagos realizados	19
4.1.5 Causas de la resistencia a la acción fiscalizadora	19
4.1.6 Causa que evitó la atención pronta a la providencia de urgencia	19
4.2 Procedimientos realizados por la Administración Tributaria.....	20
4.2.1 Emisión y notificación de requerimiento de información.....	20
4.2.1.1 Contenido del requerimiento de información.....	20

4.2.1.2 Domicilio fiscal.....	21
4.2.1.3 Forma de hacer las notificaciones.....	22
4.3 Solicitud de la intervención de un juez competente.....	22
4.4 Determinación del Impuesto al Valor Agregado utilizando base cierta.....	22
4.5 Audiencia por formulación de ajustes.....	23
4.6 Determinación de multa por resistencia a la acción fiscalizadora	24
4.7 Audiencia por multa por resistencia a la acción fiscalizadora.....	24
4.8 Ilícitos tributarios tratados	25
4.8.1 Apropiación indebida de tributos	25
4.8.2 Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.....	26
Conclusiones.....	27
Recomendaciones.....	29
Bibliografía	31
Índice de tablas	33
Glosario.....	34

Resumen

El presente trabajo se enfocó en la determinación del Impuesto al Valor Agregado de una empresa comercial, previo a que esta presentara la documentación a la Administración Tributaria, quien le había notificado requerimiento de información con plazo improrrogable de 3 días. La empresa no atendió el requerimiento mencionado y la Administración Tributaria solicitó la intervención de un juzgado competente, para que la empresa comercial atendiera al ente fiscalizador. Para efectos del presente trabajo, se entiende que para hacer constar la Resistencia a la Acción Fiscalizadora, el personal de la Administración Tributaria deberá levantar Acta administrativa, y considerar que el Representante Legal de la empresa, debe estar presente, para que él pueda manifestar la justificación por la cual no le fue posible presentar la documentación en el plazo legal (Decreto del Congreso de la República 1-98, art. 151). El Representante Legal de la empresa comercial, no quiso manifestar si compareció en la firma del acta.

Para brindarle información tributaria a las personas encargadas de la administración de la empresa comercial, fue necesario conocer los procedimientos administrativos realizados por la Administración Tributaria, conforme a los artículos pertinentes, establecidos en el Código Tributario y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Se estableció que los procedimientos realizados por la Administración Tributaria, fueron apegados a la legislación.

La formulación del ajuste al Impuesto al Valor Agregado, se debió a que la empresa comercial presentó algunas facturas que no cumplieron con los requisitos para el reconocimiento del crédito fiscal, porque en ellas no se consignó el detalle del bien y en caso de servicios adquiridos no se especificó concretamente la clase de servicio. Para efectos del presente trabajo, se considera que el ente fiscalizador debió reconocer el crédito fiscal, porque los bienes comprados y los servicios adquiridos si estaban vinculados con la actividad económica, basado en el principio constitucional de justicia tributaria (Constitución de la República de Guatemala, 1985, art. 239). Se le sugirió a la empresa decidir sobre la interposición del recurso de revocatoria por los ajustes que le

formuló la Administración Tributaria, sin embargo, las personas encargadas de la administración decidieron no presentar más documentación y efectuar el pago del ajuste, por la poca materialidad y con el objeto de finalizar la fiscalización.

La empresa comercial atendió correctamente el requerimiento de información por el cual la Administración Tributaria solicitó la intervención de un juzgado competente, mediante una providencia de urgencia.

Relacionado con los ajustes al Impuesto al Valor Agregado que efectuó la Administración Tributaria, la empresa efectuó el pago de la multa e intereses resarcitorios, luego de que le notificaron la audiencia, la multa se redujo al 25%, de conformidad con el artículo 146 del Código Tributario.

Se citaron artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala; Código Tributario, Decreto Número 6-91; Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89. Todos los decretos emitidos por el Congreso de la República.

A la empresa comercial, se le efectuaron recomendaciones para que mejoren el cumplimiento tributario formal y sustancial, para ello, deberán contar con los servicios contables y de asesoría tributaria, de forma constante.

Se trataron dos delitos tributarios siguientes: Resistencia a la Acción Fiscalizadora y Apropiación Indevida de Tributos.

Introducción

En antecedentes, relacionado con el tema de la determinación de una obligación tributaria, se consultaron los siguientes documentos: un estudio realizado por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI, y otros realizados por profesionales universitarios. El documento del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI, se denomina la eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial, en la conclusión cuatro, hace referencia al tema procesos contencioso administrativo y económico coactivo, en el cual indicó que la gran mayoría de sentencias en el proceso contencioso administrativo son contrarias a la SAT, lo cual puede deberse a deficiencias en los procedimientos administrativos previos, deficiencias en la sustanciación de los casos por parte de la SAT. El trabajo de investigación denominado Procedimiento de la Determinación de la Obligación Tributaria, de la licenciada en Ciencia Jurídicas y Sociales, Marisabel Echeverría Solares, menciona que la determinación de la obligación tributaria puede darse por parte del sujeto pasivo, en forma voluntaria, o coordinadamente con la Administración Tributaria. El trabajo de investigación denominado El Abogado y Notario y su Participación en la Defensa del Contribuyente en la Vía Administrativa, ante la Administración Tributaria, del Abogado y Notario, Gonzalo García Sánchez, consignó que en procesos realizados en la Vía Administrativa, ante la Administración Tributaria, debería acudir el profesional de las ciencias contables, asistido por el profesional del derecho en virtud de que este último, tiene conocimientos extensos en otras ramas o disciplinas del derecho, como lo son: el derecho civil, el derecho procesal civil, el derecho mercantil, el derecho penal, el derecho procesal penal, el derecho constitucional, entre otras, ya que con ello se lograría una mejor defensa para el contribuyente, desde distintos puntos de vista pero principalmente desde el de naturaleza constitucional, que resulta el pilar fundamental del derecho tributario en nuestro país.

En el marco teórico se mencionó la legislación tributaria para la determinación del Impuesto al Valor Agregado, que facultó a la entidad fiscalizadora desarrollar los procedimientos administrativos.

Como metodología, se mencionó que fue necesario verificar la procedencia del crédito fiscal y la documentación de respaldo, para que el ente fiscalizador reconozca el crédito fiscal de conformidad con lo preceptuado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Para la determinación de la cuantía del Impuesto al Valor Agregado a pagar, se dedujeron las retenciones del Impuesto al Valor Agregado que le practicaron a la empresa, se verificó el correcto traslado de los remanentes de crédito fiscal y se dedujeron los valores declarados y pagados oportunamente. Los periodos impositivos analizados fueron los comprendidos entre el 1 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018.

Se conocieron los procedimientos que realizó la Administración Tributaria, para que la empresa comercial le presentara los elementos de fiscalización. Entre los procedimientos se mencionaron: la emisión de un requerimiento de información con plazo de 3 días improrrogables, notificación legal del requerimiento mencionado, solicitud de la intervención de un juez competente para que se atendiera al ente fiscalizador. También se conocieron los procedimientos posteriores a la revisión, tales como la emisión y notificación de audiencias para el pago de ajustes y multas.

En discusión de resultados, se mencionan los procedimientos que se realizaron para diagnosticar si la empresa determinó correctamente la obligación del Impuesto al Valor Agregado, conforme a la ley del Impuesto al Valor Agregado, y los procedimiento que realizó la Administración Tributaria. Los resultados se dieron a conocer al personal encargado de la administración de la empresa.

Relacionado con las principales recomendaciones, se indicó la importancia de contar siempre con los servicios profesionales contables, para que la empresa mantenga sus registros al día, de conformidad con lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Código Tributario, de esa manera podrán atender a la Administración Tributaria en el plazo y forma establecidos en la legislación tributaria, para no incurrir en la infracción administrativa denominada resistencia a la acción fiscalizadora, ni en el delito tributario de resistencia a la acción fiscalizadora, cuando sea un juzgado quien instruya que se atienda al ente fiscalizador.

1. Antecedentes

En el presente trabajo se consideró la importancia que tienen la correcta determinación del Impuesto al Valor Agregado y los procedimientos que se realizan con el objeto de llegar a determinar la cuantía de la base imponible, conocer si existe la obligación de pagar a la Administración Tributaria, o la exención o inexigibilidad del Impuesto al Valor Agregado. Para el presente trabajo se analizaron períodos impositivos comprendidos en el año 2018.

Para lograr el propósito, fue importante considerar trabajos relacionados con el tema, entre ellos, se consideró uno realizado por una institución especializada en impuestos, y dos realizados por profesionales universitarios en Ciencias Jurídica y Sociales, siendo los siguientes:

El trabajo denominado “La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial” realizado por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI, el cual, entre los temas que trató se encuentran “Exigencia de las obligaciones tributarias por el sistema de justicia”, “Los procesos contencioso administrativo y económico coactivo como forma de cobro de las obligaciones tributarias” en la conclusión cuatro, hizo referencia al tema procesos contencioso administrativo y económico coactivo, en el cual indicó que “La gran mayoría de sentencias en el proceso contencioso administrativo son contrarias a la SAT, lo cual puede deberse a estas causas: deficiencias en los procedimientos administrativos previos, deficiencias en la sustanciación de los casos por parte de la SAT ...” “el subrayado es propio”. El trabajo mencionado aporta la idea de que los sujetos pasivos de los tributos, pueden tener deficiencias en el conocimiento de la legislación tributaria o en su aplicación, y de igual manera, los empleados de la Administración Tributaria, por ello, ha existido la necesidad de llegar a tribunales de justicia para resolver el conflicto tributario, debido a que no fue posible resolver los casos en la vía administrativa. La conclusión mencionada da a entender que los procedimientos administrativos de la SAT, no podrían ser útiles si carecen de algo o que estuvieran mal hechos, y en cuanto al sustento de los ajustes que formulan, éstos podrían no estar debidamente amparados legalmente. Estos conocimientos, orientaron

a realizar los procedimientos en una empresa comercial, para determinar el Impuesto al Valor Agregado, de períodos impositivos comprendidos en el año 2018, conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, también a conocer los procedimientos que realizó la Administración Tributaria cuando determinó ajustes al Impuesto al Valor Agregado de los períodos mencionados, y evaluar si dichos procedimientos fueron apegados al marco legal.

El trabajo de investigación denominado “Procedimiento de la Determinación de la Obligación Tributaria”, de la profesional en Ciencias Jurídicas y Sociales, Marisabel Echeverría Solares, en una de las conclusiones menciona que “la determinación de la obligación tributaria puede darse por parte del sujeto pasivo, en forma voluntaria, coordinadamente con la Administración Tributaria, o bien la Administración Tributaria puede hacer uso de su potestad determinando de oficio la obligación tributaria y si procede, requerir el pago del tributo correspondiente”. Los conocimientos citados, orientaron a determinar una obligación tributaria forma voluntaria, y en casos de revisión por el ente fiscalizador, conviene facilitarle la función a la Administración Tributaria, de ser posible, coordinar la determinación con el objeto de evitar conflictos tributarios.

El Abogado y Notario, Gonzalo García Sánchez, en su trabajo de investigación denominado “El Abogado y Notario y su Participación en la Defensa del Contribuyente en la Vía Administrativa, ante la Administración Tributaria”, consignó entre las conclusiones “los tributos son parte importante por el ingreso que generan al Estado de Guatemala para el cumplimiento de sus fines, resulta el Contribuyente, responsable o sujeto pasivo del cumplimiento de la obligación tributaria el principal obligado frente al mismo Estado” “El inicio o el procedimiento para el cobro administrativo del tributo por parte del Estado, por los tributos que corresponde administrar y fiscalizar a la Administración Tributaria, se encuentra regulado principalmente en el Código Tributario, este cuerpo legal contiene los procedimientos administrativos y la forma como se desenvuelven en sus distintas etapas, dentro de éstas se plantea la defensa respectiva de manera técnica por parte del profesional en las ciencias contables; sin embargo, por el desarrollo que ha tenido el derecho tributario en nuestro país y por la

creación de los entes encargados de la recaudación como lo es la Superintendencia de Administración Tributaria, es necesario que en éste tipo de procesos intervenga el profesional de las ciencias contables asistido por el profesional del derecho en virtud de sus conocimientos extensos en otras ramas o disciplinas del derecho, como lo es el derecho civil, el derecho procesal civil, el derecho mercantil, el derecho penal, el derecho procesal penal, el derecho constitucional, entre otras, ya que con ello se lograría una mejor defensa para el contribuyente, desde distintos puntos de vista pero principalmente desde el de naturaleza constitucional, que resulta el pilar fundamental del derecho tributario en nuestro país. El trabajo mencionado manifiesta la importancia de los tributos para el Estado, debido a que le son útiles para que pueda cumplir con sus fines, además, presupone que los empleados de la Administración Tributaria, cuando fiscalizan, podrían incurrir en alguna arbitrariedad que significaría perjuicio para el sujeto pasivo, en ese escenario sería oportuno la defensa que prestaría el Abogado y Notario.

2. Marco teórico

La legislación tributaria que se observó en la determinación del Impuesto al Valor Agregado es la siguiente:

2.1 Constitución Política de la República de Guatemala

Es la ley suprema de la República de Guatemala, en la cual se rige el Estado y sus demás leyes. Relacionado con la legislación tributaria, se puede mencionar lo siguiente: “Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure” (Constitución de la República de Guatemala, 1985, art. 175), por lo anterior, se aclara que el Código Tributario, las leyes específicas tributarias, acuerdos y tratados internacionales en materia tributaria, reglamentos de las leyes específicas tributarias y normas de menor jerarquía, deberán estar enmarcados en los principios tributarios constitucionales.

2.2 Principio de legalidad

Para comprender el principio de legalidad, es necesario conocer lo siguiente “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación

del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación” (Constitución de la República de Guatemala, 1985, art. 239), para el presente trabajo, es importante conocer el principio mencionado, para evitar las arbitrariedades que puedan efectuar los empleados públicos en el ejercicio de su cargo.

2.3 Atribuciones de la Administración Tributaria

Dentro del objeto y funciones de la Administración Tributaria, está comprendido que la entidad deberá realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos (Decreto del Congreso de la República 1-98, inciso i, art. 3).

La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, y para el ejercicio de sus funciones actuará conforme a las normas del Código Tributario, la Ley Orgánica de la Administración Tributaria, y las leyes específicas de cada impuesto y los reglamentos respectivos (Decreto del Congreso de la República 1-98, art. 98).

En el contenido del artículo mencionado, está establecido que para la aplicación, fiscalización, recaudación y control de los tributos, la Administración Tributaria podrá revisar libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias.

2.4 Código tributario

Uno de los considerandos del Código Tributario, justifica que este se decretó para que las leyes en materia tributaria, sean armónicas y unitarias; se sujeten a lo preceptuado por la Constitución Política de la República de Guatemala y para uniformar los

procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo y para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias. Por tal razón, para los profesionales del cumplimiento tributario, les es imprescindible el conocimiento del Código mencionado.

2.5 Tributos

Es imprescindible conocer que son los tributos, para ello se cita lo siguiente "... son prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines" (Decreto del Congreso de la República 1-98, art. 9), "Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras" (Decreto del Congreso de la República 1-98, art. 10).

2.6 Determinación de una obligación tributaria

Previo al desarrollo de los procedimientos para la determinación de una obligación tributaria, es imprescindible recordar que "la ley es la fuente del ordenamiento jurídico y la jurisprudencia, la complementará. La costumbre regirá sólo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada" (Decreto del Congreso de la República 2-89, art. 2), por tal razón, todos los procedimientos que se indiquen en el presente, estarán amparados con el artículo y ley que corresponda.

Para la determinación de una obligación tributaria, la Administración Tributaria, considera lo siguiente "La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma" (Decreto del Congreso de la República 1-98, art. 103).

En el presente trabajo, el contribuyente efectuó la determinación del Impuesto al Valor Agregado de cada período impositivo analizado, y efectuó las declaraciones y el pago respectivo, en las condiciones que establece la ley del Impuesto al Valor Agregado, posteriormente, la Administración Tributario realizó una verificación para establecer el correcto cumplimiento.

Es importante recordar lo preceptuado en la legislación tributaria, referente a los elementos de fiscalización, entre los cuales se mencionan los siguientes: libros, documentos y archivos, sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras (Decreto del Congreso de la República 1-98, art. 100). Estos son necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.

La Administración Tributaria está facultada para determinar la obligación tributaria de un contribuyente que haya omitido la presentación de la declaración y también para verificar que la determinación realizada y declarada por el contribuyente haya sido correcta.

Relacionado con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, este grava actos y contratos, de conformidad con lo establecido en el artículo 1, los hechos generadores del tributo están establecidos en el artículo 3 de la Ley mencionada.

3. Metodología

En el desarrollo del presente trabajo, se conocieron trabajos relacionados con el tema, realizados por instituciones que cuentan con personal especializado en tributos y otros realizados por abogados y notarios; se efectuaron consultas a la legislación tributaria; se analizaron las transacciones afectas al Impuesto al Valor Agregado de la empresa comercial que se dedica a la venta de bienes y prestación de servicios en el municipio y departamento de Guatemala, pertinentes a períodos impositivos comprendidos en el año 2018, con el objeto de determinar el débito fiscal, crédito fiscal, montos por retenciones que le practicaron, traslado correcto de remanentes de créditos fiscal y determinación de la cuantía del impuesto a pagar o la inexistencia de este; se evaluaron los procedimientos efectuados por la Administración Tributaria y su fundamento legal; posteriormente, se dieron a conocer los resultados a las personas encargadas del cumplimiento tributario de la empresa y se les sugirió recomendaciones.

3.1 Definición del problema

En el presente trabajo se resolvió el siguiente problema: ¿Cuáles fueron los motivos por los cuales la Administración Tributaria procedió a realizar la determinación del Impuesto al Valor Agregado a la empresa comercial situada en el municipio y departamento de Guatemala, pertinente a períodos impositivos comprendidos en el año 2018? ¿Cuáles fueron los procedimientos que realizó el ente fiscalizador y cuáles fueron los fundamentos legales? ¿Porqué la empresa comercial debe de cumplir de forma voluntaria con el pago del Impuesto al Valor Agregado, cuando corresponda? ¿Cuáles fueron los delitos tributarios que la empresa pudo cometer, relacionados con una inadecuada atención al ente fiscalizador y el incumplimiento del pago del Impuesto al Valor Agregado?

Para resolver el problema planteado, se verificó la correcta determinación del Impuesto al Valor Agregado, de los periodos impositivos mencionados, en la empresa comercial

que fue objeto de auditoría por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La asistencia tributaria consistió en revisar la documentación que se debía presentar al ente fiscalizador, con el propósito de efectuar correcciones y rectificaciones de declaraciones de IVA, en caso de que fuera necesario, también se sugirió como brindar la atención adecuada al ente fiscalizador, se trató el delito denominado Apropiación Indevida de Tributos, y el denominado Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

3.1.1 Período de la realización del trabajo profesional

El trabajo profesional fue desarrollado en el período comprendido entre el 1 de mayo de 2020 al 20 de agosto de 2020.

3.1.2 Lugar de realización del trabajo profesional

El trabajo fue realizado en oficinas de la empresa, que se encuentran en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

3.1.3 Universo observado

Se observaron las transacciones de compras de bienes y servicios adquiridos, ventas y servicios prestados, retenciones del Impuesto al Valor Agregado; los documentos mencionados corresponden a los períodos impositivos comprendidos en el año 2018.

3.2 Justificación del presente trabajo

Fué importante conocer el motivo que dio origen a la determinación del Impuesto al Valor Agregado por parte del ente fiscalizador, para que el personal administrativo y el personal encargado del cumplimiento tributario de la empresa comercial, comprendiera la importancia del cumplimiento voluntario y las consecuencias del incumplimiento, y

también para que se atendiera de una buena forma al personal del ente fiscalizador y que las auditorías tributarias no se consideraran como motivos de pánico.

El personal administrativo y el personal encargado del cumplimiento tributario de la empresa comercial, debía conocer si los procedimientos que aplicó el ente fiscalizador al solicitar los elementos de fiscalización mediante requerimiento de información, fueron necesarios para que los auditores del ente fiscalizador pudieran establecer la cuantía del Impuesto al Valor Agregado a pagar, o determinar la inexistencia de la obligación de pago, además, si procedieron conforme a la normativa legal pertinente. El personal administrativo y el personal encargado del cumplimiento tributario de la empresa comercial debían saber si el ajuste formulado por la Administración Tributaria tenía alguna irregularidad legal que incidiera en la decisión del pago o en solicitar revocatoria de la resolución, también conocer la forma de pago del ajuste del tributo y sanciones que mejor les convenga.

Fue necesario conocer que el Estado necesita recursos económicos para prestar servicios públicos y que la empresa debe cumplir con el pago del Impuesto al Valor Agregado, cuando corresponda.

Se consideró imprescindible que el personal administrativo de la empresa comercial conociera las sanciones administrativas y también las penales, con el propósito de evitarlas y ser objeto de sanciones económicas o privativas de libertad.

3.3 Objetivos

3.3.1 Objetivo general

El objetivo del presente trabajo fue establecer los resultados de la auditoría de la Superintendencia de Administración Tributaria en la determinación del Impuesto al Valor Agregado, para recomendar estrategias encaminadas al adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas para evitar sanciones administrativas o penales.

3.3.2 Objetivos específicos

1. Que la empresa comercial evite sanciones administrativas, derivadas de las malas determinaciones del Impuesto al Valor Agregado.
2. Evaluar si los procedimientos realizados por Administración Tributaria estaban sustentados legalmente.
3. Conocer si la Administración Tributaria, utilizó base imponible cierta, base imponible presunta o información proveniente de terceros.
4. Establecer razones por las cuales la empresa comercial debería de cumplir voluntariamente con el pago del Impuesto al Valor Agregado, cuando corresponda.
5. Asistir a la empresa comercial para que pueda cumplir con sus obligaciones relacionadas al Impuesto al Valor Agregado y dirigirle recomendaciones.

3.4 Métodos y técnicas utilizadas

3.4.1 Método de investigación bibliográfica

Se consideraron las siguientes investigaciones relacionadas con el tema: el documento denominado La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial, realizado por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI; el trabajo de investigación denominado Procedimiento de la Determinación de la Obligación Tributaria, de la profesional en ciencias jurídicas y sociales, Marisabel Echeverría Solares y el trabajo de investigación denominado El Abogado y Notario y su Participación en la Defensa del Contribuyente en la Vía Administrativa, ante la Administración Tributaria, del profesional en ciencias jurídicas y sociales, Gonzalo García Sánchez.

3.4.2 Método interpretativo de la ley

Para efectos del presente trabajo, se consideró importante este método, para que los procedimientos de fiscalización, determinación del Impuesto al Valor Agregado y

cobro del ajuste, sean desarrollados sin causarle perjuicio a la empresa comercial. Se conocieron los siguientes preceptos legales y los decretos legislativos que lo contienen:

“La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en el Código Tributario, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial” (Decreto del Congreso de la República 1-98, art 4).

“Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu.

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma se podrán aclarar atendiendo al orden siguiente:

- a) A la finalidad y al espíritu de la misma;
- b) A la historia fidedigna de su institución;
- c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;
- d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho” (Decreto del Congreso de la República 2-89, art. 10).

“El idioma oficial es el español. Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente.

Si una palabra usada en la ley no aparece definida en el Diccionario de la Real Academia Española, se le dará su acepción usual en el país, lugar o región de que se trate.

Las palabras técnicas utilizadas en la ciencia, en la tecnología o en el arte, se entenderán en su sentido propio, a menos que aparezca expresamente que han usado en sentido distinto” (Decreto del Congreso de la República 2-89, art. 11).

3.4.3 Método cualitativo

Se efectuó el análisis de la procedencia del crédito fiscal, el cual consistió en determinar que las compras y servicios adquiridos, tengan los requisitos de procedencia establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y que cada operación tenga la documentación de respaldo exigido por dicha ley.

3.4.4 Método cuantitativo

Se computaron los valores de las compras y servicios adquiridos, y de las ventas y servicios prestados, para conocer el crédito fiscal, el débito fiscal y tener una idea general del impuesto a pagar.

3.4.5 Método comprobatorio

Se confirmó que los procedimientos administrativos realizados por la Administración Tributaria, en la determinación del Impuesto al Valor Agregado, a períodos impositivos comprendidos en el año 2018, fueron efectuados de conformidad con la legislación tributaria.

3.4.6 Técnica de la observación

Se visitó los establecimientos comerciales y bodegas del contribuyente, para observar los artículos que comercializa.

3.5 Sujeto del trabajo profesional

Se analizaron los procedimientos administrativos realizados por la Administración Tributaria, en la determinación del Impuesto al Valor Agregado, atribuidos a la empresa comercial ubicada en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, que se dedica a la compra y venta de bienes muebles.

3.6 Objeto de análisis del trabajo profesional

La correcta determinación del Impuesto al Valor Agregado, de períodos impositivos comprendidos en el año 2018, relativos a una empresa comercial que opera el municipio y departamento de Guatemala; análisis de los procedimientos aplicados y su fundamento legal; asistencia tributaria para la atención de un requerimiento de información, ordenado por juez competente mediante providencia de urgencia y delitos tributarios relacionados con el Impuesto al Valor Agregado.

4. Discusión de resultados

4.1 Procedimientos realizados al asistir a la empresa comercial

Previo a que la empresa comercial presentara la documentación a la Administración Tributaria, se determinó el Impuesto al Valor Agregado de cada período impositivo mensual del año 2018, se evaluó la procedencia del crédito fiscal y se revisó la documentación de respaldo, entre los procedimientos importantes se mencionan los siguientes:

4.1.1 Determinación del débito fiscal

Para la determinación de la cuantía del debito fiscal, se efectuó lo siguiente:

- ✓ Se verificó la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas, realizadas en cada período impositivo.
- ✓ Se comprobó la sumatoria de los valores totales en cada período impositivo, en los libros de ventas y servicios prestados.
- ✓ Las facturas emitidas, facturas especiales emitidas y notas de débito emitidas, estaban registradas en el libro de ventas, del mes en que fueron emitidas.
- ✓ No emitieron notas de débito.
- ✓ Las facturas anuladas estaban conformadas con la original y sus copias

Los procedimientos anteriores se fundamentan en los artículos: 11, 12, 13, 14, 14A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. La base de cálculo del débito fiscal fue el precio de venta del bien o prestación de servicios, ya incluidos los descuentos concedidos.

4.1.2 Determinación del crédito fiscal

Para la determinación del crédito fiscal se sumó el impuesto cargado al contribuyente en las operaciones afectas, de conformidad con el artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se estableció que era procedente su compensación, debido a que fueron operaciones que se vincularon con la actividad económica, tales como: importaciones y adquisiciones de bienes y utilización de servicios en el mercado local. Además, se constató que todos los bienes y servicios adquiridos, fueron necesarios, para la comercialización de los bienes que efectuó la empresa y se analizaron los documentos de soporte. Se cumplió con lo establecido en los artículos 16, 17, 18, 20 y 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y se consideró lo preceptuado en el artículo 20 del Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, referente a gastos que no generan crédito fiscal.

Con base en un muestreo se determinó la cuantía correcta del crédito fiscal, con base en lo siguiente:

- ✓ Los bienes importados estaban vinculados con la actividad económica.
- ✓ Los bienes o servicios adquiridos, estaban vinculados al proceso de comercialización.
- ✓ Las operaciones que generan crédito fiscal, cuentan con facturas de compras.
- ✓ En las facturas de compras de bienes y servicios están consignados el nombre del contribuyente y su Número de Identificación Tributaria, se indica el detalle de unidades y valores de la compra de los bienes, a excepción de unas que tienen valores pocos significativos.
- ✓ Los pagos a proveedores fueron bancarizados.
- ✓ Las operaciones de compras e importaciones están registradas en el libro de compras y servicios recibidos.
- ✓ Los valores totales de cada período impositivo están correctos.
- ✓ El saldo del crédito fiscal se encuentra registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor de la empresa y se consignaron en las declaraciones.

- ✓ Se efectuaron las declaraciones en el plazo legal.

4.1.3 Determinación de remanentes del crédito fiscal

- ✓ La cuantía del remanente de crédito fiscal, fue trasladado correctamente al período inmediato posterior, dicho remanente se acumuló a los créditos que tuvieron su origen en el período impositivo en curso, además, se constató que el saldo de cada mes, se encontraba registrado como una cuenta por cobrar en el libro contable.
- ✓ Se constató que el crédito fiscal se reportó en la declaración mensual.
- ✓ Las fechas de las facturas de compras y servicios adquiridos, y de los recibos de pago del Impuesto al Valor Agregado por importaciones, correspondieron al mes que se liquidó.

A continuación se presentan tablas relacionadas con las determinaciones del Impuesto al Valor Agregado, de períodos impositivos que correspondieron al año 2018.

Tabla 1 compras y servicios recibidos, ventas y servicios prestados

Período impositivo	Ventas	Tarifa del IVA	Débito Fiscal	Compras	Tarifa del IVA	Crédito fiscal	Crédito fiscal o Débito fiscal
Enero	Q 126,968.76	12%	Q 15,236.25	Q 162,000.00	12%	Q 19,440.00	Q 4,203.75
Febrero	Q 200,000.00	12%	Q 24,000.00	Q 150,000.00	12%	Q 18,000.00	Q (6,000.00)
Marzo	Q 121,494.64	12%	Q 14,579.36	Q 121,859.27	12%	Q 14,623.11	Q 43.76
Abril	Q 124,977.50	12%	Q 14,997.30	Q 123,080.16	12%	Q 14,769.62	Q (227.68)
Mayo	Q 135,129.76	12%	Q 16,215.57	Q 130,310.98	12%	Q 15,637.32	Q (578.25)
Junio	Q 107,012.05	12%	Q 12,841.45	Q 102,218.64	12%	Q 12,266.24	Q (575.21)
Julio	Q 114,184.71	12%	Q 13,702.17	Q 105,934.77	12%	Q 12,712.17	Q (989.99)
Agosto	Q 114,664.42	12%	Q 13,759.73	Q 109,045.09	12%	Q 13,085.41	Q (674.32)
Septiembre	Q 87,610.46	12%	Q 10,513.26	Q 82,059.01	12%	Q 9,847.08	Q (666.17)
Octubre	Q 300,000.00	12%	Q 36,000.00	Q 250,000.00	12%	Q 30,000.00	Q (6,000.00)
Noviembre	Q 120,108.76	12%	Q 14,413.05	Q 116,115.74	12%	Q 13,933.89	Q (479.16)
Diciembre	Q 133,630.80	12%	Q 16,035.70	Q 130,556.12	12%	Q 15,666.73	Q (368.96)

Fuente: elaboración propia.

Procedimientos: se tomaron los valores totales de los registros de operaciones en el libro de compras y servicios adquiridos, libro de ventas y servicios prestados. El crédito fiscal, cumple con los requisitos de procedencia establecidos en la ley del Impuesto al Valor Agregado, y cada operación tiene la documentación de respaldo exigido por la Ley.

Bases legales: se cumplió con el contenido o parte del contenido de los siguientes artículos de la ley del Impuesto al Valor Agregado: 1, 3, 10, 11, 12, 14, 14A, 15, 16, 17, 18 y 37.

Resultado: en los períodos impositivos enero y marzo, el crédito fiscal fue mayor al débito fiscal.

Tabla 2 deducción de las retenciones

Período impositivo	Débito fiscal		Retenciones practicadas a la empresa		Saldo del débito fiscal, deducidas las retenciones	
Enero	Q	15,236.25	Q	402.81	Q	14,833.44
Febrero	Q	24,000.00	Q	158.00	Q	23,842.00
Marzo	Q	14,579.36	Q	64.29	Q	14,515.07
Abril	Q	14,997.30	Q	90.80	Q	14,906.50
Mayo	Q	16,215.57	Q	462.84	Q	15,752.73
Junio	Q	12,841.45	Q	432.32	Q	12,409.13
Julio	Q	13,702.17	Q	257.16	Q	13,445.01
Agosto	Q	13,759.73	Q	452.39	Q	13,307.34
Septiembre	Q	10,513.26	Q	371.64	Q	10,141.62
Octubre	Q	36,000.00	Q	245.82	Q	35,754.18
Noviembre	Q	14,413.05	Q	267.85	Q	14,145.20
Diciembre	Q	16,035.70	Q	268.48	Q	15,767.22

Fuente: elaboración propia

Procedimiento: Al debito fiscal de cada período impositivo, se le dedujo el valor del Impuesto al Valor Agregado que nos retuvieron, para evitar pago indebido al momento de realizar la declaración. Se cuenta con los documentos de todas las retenciones.

Tabla 3 deducción del crédito fiscal y pagos efectuados

Período impositivo	Saldo del debito fiscal, deducidas las retenciones		Remanente del crédito fiscal del período anterior		Crédito fiscal del período		Crédito fiscal disponible		Saldo del crédito fiscal después de restarle el saldo del débito fiscal		Saldo del impuesto, después del crédito fiscal		Impuesto declarado y pagado antes de la revisión		Impuesto a pagar después de la revisión	
Enero	Q	14,833.44	Q	-	Q	19,440.00	Q	19,440.00	Q	4,606.56	Q	-	Q	-	Q	-
Febrero	Q	23,842.00	Q	4,606.56	Q	18,000.00	Q	22,606.56	Q	-	Q	1,235.44	Q	1,200.00	Q	35.44
Marzo	Q	14,515.07	Q	-	Q	14,623.11	Q	14,623.11	Q	108.05	Q	-	Q	-	Q	-
Abril	Q	14,906.50	Q	108.05	Q	14,769.62	Q	14,877.66	Q	-	Q	28.84	Q	-	Q	28.84
Mayo	Q	15,752.73	Q	-	Q	15,637.32	Q	15,637.32	Q	-	Q	115.41	Q	-	Q	115.41
Junio	Q	12,409.13	Q	-	Q	12,266.24	Q	12,266.24	Q	-	Q	142.89	Q	-	Q	142.89
Julio	Q	13,445.01	Q	-	Q	12,712.17	Q	12,712.17	Q	-	Q	732.83	Q	550.00	Q	182.83
Agosto	Q	13,307.34	Q	-	Q	13,085.41	Q	13,085.41	Q	-	Q	221.93	Q	100.00	Q	121.93
Septiembre	Q	10,141.62	Q	-	Q	9,847.08	Q	9,847.08	Q	-	Q	294.53	Q	100.00	Q	194.53
Octubre	Q	35,754.18	Q	-	Q	30,000.00	Q	30,000.00	Q	-	Q	5,754.18	Q	5,500.00	Q	254.18
Noviembre	Q	14,145.20	Q	-	Q	13,933.89	Q	13,933.89	Q	-	Q	211.31	Q	-	Q	211.31
Diciembre	Q	15,767.22	Q	-	Q	15,666.73	Q	15,666.73	Q	-	Q	100.48	Q	-	Q	100.48

Fuente: elaboración propia.

Procedimiento: se determinó el Impuesto al Valor Agregado a pagar, el cual consistió en restarle a los débitos fiscales, las retenciones que nos efectuaron, los créditos fiscales disponibles en cada período impositivo y los pagos efectuados, conforme a los artículos 19, 20, 21 y 22 de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Resultado: Los ajustes se originaron porque algunas facturas de compras no cumplían con algunos requisitos establecidos en el artículo 18 de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

4.1.4 Consideración de pagos realizados

La empresa comercial tenía resguardadas las declaraciones y pagos del Impuesto al Valor Agregado, de los períodos revisados, cumpliendo con una de sus obligaciones tributarias. Los valores declarados y pagados por la empresa fueron computados para establecer un monto del impuesto después de la revisión.

4.1.5 Causas de la resistencia a la acción fiscalizadora

- ✓ La empresa manifestó que no le habían comunicado a la recepcionista la importancia de trasladar de forma inmediata al contador, los requerimientos de información, notificados por la Administración Tributaria.
- ✓ La recepcionista manifestó que por error archivó el requerimiento de información.

4.1.6 Causa que evitó la atención pronta a la providencia de urgencia

Cuando a la empresa comercial le notificaron la providencia de urgencia, le adjuntaron copia del requerimiento de información que le había notificado la Administración Tributaria, también le adjuntaron copia de la cédula de notificación. Al darle seguimiento a la providencia mencionada, se efectuó revisión al libro de compras y servicios adquiridos, para saber si tenía los registros de todas las transacciones, con el objeto de asegurar el derecho al crédito fiscal, de conformidad con el inciso d) del artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, además de evitar una sanción administrativa. Se observó que se tenían transacciones pendientes de registro, por lo que el departamento contable efectuó una revisión general y necesitó 8 días, hasta tener los libros al día.

4.2 Procedimientos realizados por la Administración Tributaria

4.2.1 Emisión y notificación de requerimiento de información

Para iniciar el proceso, la Administración Tributaria, con fundamento en el numeral 17 del artículo 21A del Código Tributario, envió solicitud de información a la empresa, por medio de un requerimiento de información, el cual dio origen al proceso administrativo.

El requerimiento de información mencionado, fué notificado en el domicilio fiscal, de conformidad con los artículos 114 y 116 del Código Tributario, por tal razón, no existió alguna irregularidad por parte de la Administración Tributaria.

Para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero a la Administración Tributaria, el artículo 93 del Código Tributario establece el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento.

4.2.1.1 Contenido del requerimiento de información

Para verificar la determinación del Impuesto al Valor Agregado, la Administración Tributaria solicitó lo siguiente:

- ✓ Declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado y recibo de pago, por cada período impositivo
- ✓ Facturas de ventas, notas de crédito y débito, emitidas
- ✓ Libro de ventas y servicios prestados
- ✓ Libro de compras y servicios adquiridos
- ✓ Facturas de compras
- ✓ Constancias de exenciones recibidas
- ✓ Facturas especiales
- ✓ Constancias de retenciones de Impuesto al Valor Agregado
- ✓ Declaraciones Únicas Aduaneras y recibos de pago correspondientes

- ✓ Documentos que ampararon el cumplimiento de la bancarización, que respaldaron la procedencia del crédito fiscal, cuando correspondió
- ✓ Contratos vigentes en el periodo auditado relacionados con los ingresos
- ✓ Documentos que comprueben donaciones otorgadas
- ✓ Descripción de los productos o subproductos que se utilizaron para la venta
- ✓ Libros en formato electrónico

4.2.1.2 Domicilio fiscal

El domicilio fiscal, es considerado como el lugar que el contribuyente o responsable designó para recibir citaciones, notificaciones y demás correspondencia que le remita la Administración Tributaria, para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias, también será el lugar el lugar en el cual los obligados puedan ejercer sus derechos derivados de sus relaciones con el fisco (Decreto del Congreso de la República 1-98, art. 114).

El domicilio fiscal de una persona jurídica, se debe atender en el orden siguiente (Decreto del Congreso de la República 1-98, art. 116):

- ✓ El que el representante legal de la entidad señale expresamente y por escrito, para efectos de registro ante la Administración Tributaria.
- ✓ El que el representante legal señale, en el escrito o actuación de que se trate, o el que conste en la última declaración del impuesto respectivo.
- ✓ El que se designe en la escritura constitutiva o en los estatutos.
- ✓ El lugar en que tenga su administración o sus oficinas centrales.
- ✓ El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de que no se conozca el de su administración y oficinas centrales.

4.2.1.3 Forma de hacer las notificaciones.

La forma de efectuarse las notificaciones de los requerimientos de información, con plazo improrrogable de 3 días es el siguiente “el notificador o un notario designado por la Administración Tributaria, irá al domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto, a la residencia, oficina, establecimiento comercial propiedad del contribuyente o al lugar donde habitualmente se encuentre o concurra quien deba ser notificado y si no lo hallare, hará la notificación por cédula que entregará a sus familiares, empleados domésticos o de otra naturaleza, o a la persona idónea y mayor de edad que se encuentre en cualquiera de los lugares indicados...” (Decreto del Congreso de la República 1-98, art. 133).

El artículo mencionado, también establece que si en el momento de efectuarse la notificación no se encontrare persona idónea para recibir la cédula o si habiéndola se negare a recibirla, el notificador la fijará en la puerta, expresando al pie de la cédula la fecha y hora de la actuación. Además indica otras formalidades que deberán cumplirse.

4.3 Solicitud de la intervención de un juez competente

La empresa no presentó los libros, documentos, archivos u otros elementos de fiscalización que le fueron requeridos, en el plazo concedido de 3 días improrrogables, por lo que la Administración Tributaria procedió a solicitar la intervención de Juez competente, el juez competente le indicó a la empresa que presentara la documentación a la Administración Tributaria en un plazo de 10 días. La empresa presentó los documentos dentro del plazo indicado, por lo tanto, no incurrió en el delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

4.4 Determinación del Impuesto al Valor Agregado utilizando base cierta

La Administración Tributaria determinó los importes del Impuesto al Valor Agregado, utilizando la documentación que la empresa presentó, tal como: facturas, constancias

de retenciones, libro de compras y servicios adquiridos, libro de ventas y servicios prestados, declaraciones y otros solicitados en el requerimiento de información.

Como resultado de la revisión, el ente fiscalizador determinó ajustes al Impuesto al Valor Agregado, como consecuencia de que la empresa comercial tenía algunas facturas de compras que no tenían consignado en forma detallada el concepto y unidades de los bienes adquiridos, y en el caso de algunas facturas por servicios adquiridos no se especificó concretamente la clase del servicio adquirido. El ente fiscalizador argumentó que tuvo límites en reconocer el crédito fiscal, mencionando como fundamento el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Es importante aclarar que la Administración Tributario no utilizó información proveniente de terceros, que consiste en información de transacciones comerciales que otros sujetos pasivos le hayan proporcionado a la Administración Tributaria mediante informes periódicos o en respuesta a un requerimiento de información.

4.5 Audiencia por formulación de ajustes

La Administración Tributaria notificó audiencia, para que la empresa auditada, dentro del plazo de 30 días hábiles improrrogables, presentara descargos y medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa, de conformidad con el artículo 146 del Código Tributario. La empresa comercial, expresó su conformidad con los ajustes y las sanciones que correspondieron, sin objetarlos, en consecuencia la Administración Tributaria los declaró firmes, formuló la liquidación correspondiente y fijó el plazo improrrogable de 10 días hábiles para su pago. Las sanciones se redujeron al 25% de su monto original, de conformidad con el artículo 146 del Código Tributario.

El pago extinguió la obligación tributaria, de conformidad con el artículo 36 del Código Tributario.

Es importante mencionar que el Impuesto al Valor Agregado que la Administración Tributaria le determinó a la empresa comercial, se debió a que las facturas de compras y servicios adquiridos no cumplieron con indicar en forma detallada el concepto de los bienes, y no se especificó concretamente la clase del servicio recibido.

4.6 Determinación de multa por resistencia a la acción fiscalizadora

La empresa presentó la documentación después del plazo improrrogable de 3 días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento, por ello incurrió en la infracción administrativa denominada resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. La sanción consistió en una multa equivalente al 1% de los ingresos brutos que obtuvo durante el último período mensual declarado antes de la notificación, de conformidad con el artículo 93 del Código Tributario.

4.7 Audiencia por multa por resistencia a la acción fiscalizadora

La Administración Tributaria notificó audiencia para que la empresa, dentro del plazo de 10 días hábiles improrrogables presentara descargos y medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa, de conformidad con el artículo 146 del Código Tributario.

La empresa expresó su conformidad con la multa impuesta, y efectuó el pago de la sanción, reducida al 25%.

4.8 Ilícitos tributarios tratados

Relacionado con el Impuesto al Valor Agregado y la no presentación de la documentación a la Administración Tributaria en el plazo de 3 días improrrogables, que originó la notificación de una providencia de urgencia, se trataron los delitos siguientes:

4.8.1 Apropriación indebida de tributos

“Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado...” (Decreto del Congreso de la República 17-73, art 358 C). Para efectos del presente trabajo, se trató este delito con la finalidad de que las personas que administran la empresa comercial, cumplan con el pago del Impuesto al Valor Agregado y no se arriesguen en cometer el delito mencionado.

Dentro de los documentos que integran la Audiencia que notificó la Administración Tributaria, se conoció uno denominado explicación de ajustes al Impuesto al Valor Agregado, en el cual indicaron que dicho ajustes, fueron consecuencia de que algunas facturas de compras que respaldaban el crédito fiscal, no tenían consignado en forma detallada el concepto y unidades de los bienes adquiridos, y en el caso de algunos servicios adquiridos no se especificó concretamente la clase del servicio.

Los ajustes se sustentaron en el inciso c) del artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Los ajustes al Impuesto al Valor Agregado, no se relacionaron con el delito tratado.

4.8.2 Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria

“Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos; o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables...” (Decreto del Congreso de la República 17-73, art. 358 D).

Se trató este delito, para que las personas que administran la empresa, atiendan a la Administración Tributaria en la instancia administrativa y eviten que un juzgado les notifique una la providencia de urgencia.

Conclusiones

1. La determinación por parte de la Administración Tributaria del Impuesto al Valor Agregado, puede originarse por la omisión de la declaración por parte del sujeto pasivo o por la verificación de la determinación efectuada por sujeto mencionado.
2. La Administración Tributaria procedió a realizar las determinaciones del Impuesto al Valor Agregado, para verificar las determinaciones efectuadas por la empresa comercial, tomando como base los libros, registros y documentación contable.
3. Como resultado de la revisión efectuada por la Administración Tributaria, el ente fiscalizador determinó ajustes al Impuesto al Valor Agregado, como consecuencia de que algunas facturas de compras no tenían consignado en forma detallada el concepto y unidades de los bienes adquiridos, y en el caso de algunas facturas por servicios adquiridos no se especificó concretamente la clase del servicio, el valor de los ajustes fueron menores a Q.300.00 en cada período impositivo.
4. Derivado del análisis a los procedimientos administrativos realizados por la Administración Tributaria, se consideró posibles deficiencias en dos, el primero fue relacionado con el levante un Acta administrativa cuyo objeto fue dejar constancia de una Resistencia a la Acción Fiscalizadora, para efectos del presente trabajo, se consideró que el Representante Legal de la empresa, debió estar presente en el momento de la facción, para pedir que se haga constar el hecho que le impidió a su representada presentar la documentación en el plazo improrrogable de 3 días hábiles posteriores a la notificación del Requerimiento de Información (Decreto del Congreso de la República 1-98, art. 151). El segundo fue relacionado con los requisitos documentales para el reconocimiento del crédito fiscal, el ente fiscalizador debió reconocer el crédito fiscal, porque se comprobó plenamente que las compras de bienes y la adquisición de servicios estaban vinculados con la actividad económica, con base en el principio constitucional de justicia tributaria (Constitución

de la República de Guatemala, 1985, art. 239), aún, cuando en las facturas no se haya consignado en forma detallada el concepto y unidades de los bienes adquiridos, y en el caso de algunas facturas por servicios adquiridos no se especificó concretamente la clase del servicio.

5. La empresa comercial no tuvo algún indicio de delito tributario relacionado con los ajustes del Impuesto al Valor Agregado, por la razón de que las facturas que no admitió el ente fiscalizador, ampararon la adquisición de bienes y servicios necesarios para la comercialización.
6. La empresa pagó el Impuesto al Valor Agregado, multa e intereses resarcitorios, luego de que le notificaron la audiencia, la multa se redujo al 25%, de conformidad con el artículo 146 del Código Tributario.
7. La empresa comercial, pagó la multa originada por resistencia a la acción fiscalizadora, luego de que se le notificó la audiencia, la multa se redujo al 25%, de conformidad con el artículo 146 del Código Tributario.

Recomendaciones

1. Las personas encargadas de la administración de la empresa comercial deberán comunicarle a la recepcionista la importancia de trasladar de forma inmediata al contador, los requerimientos de información, notificados por la Administración Tributaria.
2. El personal de la empresa que adquiere bienes y servicios, deberá verificar que las facturas tengan consignado en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario, además, el nombre del contribuyente y el Número de Identificación Tributaria, con la finalidad de evitar conflictos tributarios y que el ente fiscalizador reconozca el crédito fiscal.
3. La empresa debe contar con servicios profesionales de contabilidad y auditoría tributaria, de forma constante, para mantener al día el libro de compras y servicios recibidos, el de ventas y servicios prestados y los libros contables, tomando en cuenta que se consideran al día, si en ellos han sido asentadas las operaciones declaradas dentro de dos meses siguientes a que corresponda la declaración, de conformidad con el artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el numeral 4, del artículo 94 del Código Tributario.
4. La empresa comercial deberá tener los libros al día, para que la Administración Tributaria les reconozca el derecho del crédito fiscal.
5. La empresa deberá resguardar los documentos contables, los libros de contabilidad y las declaraciones, en su domicilio fiscal, o en las oficinas del contador registrado, para facilitar la atención de un requerimiento de atención inmediata, o para la presentación de la documentación dentro del plazo improrrogable de 3 días hábiles

posteriores a la notificación del requerimiento de información, para evitar la sanción de resistencia a la acción fiscalizadora en la instancia administrativa.

6. La empresa debe continuar pagando el Impuesto al Valor Agregado de cada periodo impositivo, dentro del plazo establecido en la ley, para no incurrir en el pago de multas e intereses resarcitorios, ni en el ilícito tributario denominado apropiación indebida de tributos.

Bibliografía

Asamblea Nacional Constituyente. (31 de mayo de 1985). Constitución Política de la República de Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (27 de junio de 1973). Código Penal.

Congreso de la República de Guatemala. (31 de diciembre de 1990). Ley del Organismo Judicial.

Congreso de la República de Guatemala. (25 de marzo de 1991). Código Tributario.

Congreso de la República de Guatemala. (07 de mayo de 1992). Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Congreso de la República de Guatemala. (21 de febrero de 1998). Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Congreso de la República de Guatemala. (06 de junio de 2006). Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Congreso de la República de Guatemala. (01 de marzo de 2012). Ley de Actualización Tributaria.

Echeverría Solares, M. (abril de 2014). Procedimiento de la Determinación de la Obligación Tributaria. Universidad Rafael Landívar, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Estrada Hernández, M. E. (06 de septiembre de 2013). Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria en Guatemala. Universidad Rafael Landívar.

Estuardo, R. F. (septiembre de 2009). El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Faria, V. (06 de febrero de 2019). Finanzas y Contabilidad. Obtenido de Finanzas y Contabilidad: <https://finanzascontabilidad.com/proceso-contable-empresa/>

García Sánchez, G. (2 de septiembre de 2005). El Abogado y Notario y su participación en la Defensa del Contribuyente en la Vía Administrativa ante la Administración Tributaria. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales - ICEFI - (2008). La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial.

Jefe de Gobierno de la República de Guatemala. (1 de julio de 1964). Código Procesal Civil y Mercantil.

Ministerio de Finanzas Públicas de la República de Guatemala. (09 de enero de 2013) Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Real Academia Española. (2014). Diccionario de la Lengua Española 23ª edición. España: Espasa Editoriales.

Roberto, H. S. (2014). Metodología de la Investigación. Distrito Federal México: Mcgraw-Hill Interamericana Editores, S.A. de C. V.

Sérgio, R. M. (2013). Los plazos para determinar la obligación y para exigir el pago de las deudas tributarias en los países miembros del CIAT. Revista de la Administración Tributaria, 115.

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

Índice de tablas

<i>Tabla 1 compras y servicios recibidos, ventas y servicios prestados.....</i>	<i>17</i>
<i>Tabla 2 deducción de las retenciones.....</i>	<i>18</i>
<i>Tabla 3 deducción del crédito fiscal y pagos efectuados</i>	<i>18</i>

Glosario

Preceptuados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado

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.

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.

Importación: La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano.

Exportación de bienes: La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.

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.

Nacionalización: Se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.

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 aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.

Período impositivo: Un mes calendario.

Hechos generadores del impuesto: La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos; la prestación de servicios en el territorio nacional; las importaciones; el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles; las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso; los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa; la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio; la primera venta o permuta de bienes inmuebles; la donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles, la aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del artículo 7 de la ley.

Sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado: El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por la ley

Tarifa del impuesto: Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.

Base imponible en las ventas: La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales.

Base imponible en la prestación de servicios: La base imponible en la prestación de servicios será el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales.

Base imponible de las importaciones: El valor que resulte de adicionar al precio CIF de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación. Cuando en los documentos respectivos no figure el valor CIF, la Aduana de ingreso lo determinará adicionando al valor FOB el monto del flete y el del seguro, si lo hubiere.

Débito fiscal: El débito fiscal es la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo.

Crédito fiscal: Es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.

Procedencia del crédito fiscal: Procede el derecho al crédito fiscal para su compensación, por la importación y adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica. El impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos, se reconocerá como crédito fiscal cuando los mismos estén directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios del contribuyente. El impuesto pagado por el contribuyente y reconocido como crédito fiscal por la importación, adquisición o construcción de activos fijos, no integrará el costo de adquisición de los mismos para los efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta.

Actividad económica: Es la actividad que supone la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios.

Impuesto a pagar: Es la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.

Remanente del crédito fiscal: Es el saldo de crédito en favor del contribuyente respecto de un período impositivo, dicho remanente se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período impositivo siguiente.