

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**



**TESIS DE POSTGRADO:
FACTURA ELECTRÓNICA Y LA FISCALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO**

**PRESENTADA POR:
LIC. CÉSAR PATROCINIO MALDONADO DE LEÓN**

QUETZALTENANGO, ABRIL DE 2024

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

FACTURA ELECTRÓNICA Y LA FISCALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO

TESIS

Presentada al Honorable Consejo Académico de Postgrados del
Centro Universitario de Occidente
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por:

LIC. CÉSAR PATROCINIO MALDONADO DE LEÓN

Previo a Conferírsele el grado Académico que la acredita como:

MAESTRA EN CIENCIAS EN CONSULTORIA TRIBUTARIA

QUETZALTENANGO, ABRIL DE 2024

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

AUTORIDADES

RECTOR MAGNIFICO M A. Walter Ramiro Mazariegos Biolis

SECRETARIA GENERAL Lic. Luis Fernando Cordón Lucero

CONSEJO DIRECTIVO

DIRECTOR GENERAL DEL CUNOC Dr. Cesar Haroldo Milián Requena
SECRETARIO ADMINISTRATIVO M Sc. José Edmundo Maldonado Mazariegos

REPRESENTANTE DE CATEDRATICOS

M Sc. Elmer Raúl Bethancourt Mérida

M Sc. Edelman Cándido Monzon

REPRESENTANTES DE LOS EGRESADOS DEL CUNOC

Lic. Víctor Lawrence Díaz Herrera

REPRESENTANTES DE ESTUDIANTES

Br. Aleyda Trinidad de León Paxtor

Br. José Antonio Gramajo Martir

DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE POSTGRADOS

M Sc. Walter Valdemar Poroj Sacor

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente: M Sc. Walter Valdemar Poroj Sacor

Secretario: M Sc. Sergio Anibal Sum García

Coordinador: Dr. Edgar Vidal Camposeco Pérez

Experto: M Sc. Julio Abel García

Asesor de Tesis:

M Sc. José Edgar Roberto Sánchez Romero

Profesionales que apadrinan:

M Sc. Sandra Leticia Maldonado Muñoz.

M Sc. Débora Esther Pérez Gómez

NOTA: Únicamente el autor es responsable de las doctrinas y opiniones sustentadas en la presente tesis (artículo 31 del Reglamento de Exámenes Técnicos y Profesionales del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala)



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente
Departamento de Estudios de Postgrado



ORDEN DE IMPRESIÓN POST-CUNOC-027-2024

El Infrascrito Director del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala, luego de tener a la vista el dictamen correspondiente del asesor y la certificación del acta de examen privado No. 14-2024 de fecha 05 de abril del año 2024, suscrita por los Miembros del Tribunal Examinador designados para realizar Examen Privado de la Tesis Titulada **“FACTURA ELECTRÓNICA Y LA FISCALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO”**. Presentada por él(la) Licenciado(a) **César Patrocinio Maldonado de León**, con Registro Académico No. **200430125**, previo a conferírsele el título de **Maestro(a) en Consultoría Tributaria**, **autoriza** la impresión de la misma.

Quetzaltenango, abril 2024.

IMPRIMASE

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

M Sc. Walter Valdemar Poroj Sacor
Director Postgrados CUNOC



Lic. Edgar Roberto Sánchez Romero, MSc
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
MAESTRO EN ADMINISTRACION TRIBUTARIA
COLEGIADO ACTIVO No. 655

Quetzaltenango, 5 de febrero de 2024.

Licenciados
Consejo Académico de Postgrados
Departamento de Estudios de Postgrados
Centro Universitario de Occidente
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.

Respetables Licenciados:

Por este medio me permito hacer de su conocimiento que, de acuerdo con lo resuelto en el punto SEXTO, inciso 6.3 del Acta POSTGRADOS 010-2022 de la sesión celebrada por el Consejo Académico de Postgrados del Centro Universitario de Occidente el 10 de agosto de 2022, se me nombró Asesor del trabajo de tesis del Licenciado CÉSAR PATROCINIO MALDONADO DE LEÓN, con Registro Académico No. 200430125.

En tal sentido, me permito informarle que he revisado las correcciones que le fueron requeridas al estudiante y fueron debidamente integradas al trabajo de Tesis denominado **"FACTURA ELECTRÓNICA Y LA FISCALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO"**, presentado por el Licenciado CÉSAR PATROCINIO MALDONADO DE LEÓN, por lo que emito la presente para que se continúe con los trámites respectivos, previo a su examen privado de Tesis.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAR A TODOS"


Lic. Edgar Roberto Sánchez Romero, Msc.
Contador Público y Auditor, Colegiado 655
Maestro en Administración Tributaria



USAC
 TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala
 Centro Universitario de Occidente
 Departamento de Estudios de Postgrado



EL INFRASCrito DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

CERTIFICA:

Que ha tenido a la vista el libro de Actas de Exámenes Privados del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente en el que se encuentra el acta 14-2024 la que literalmente dice: -----

En la ciudad de Quetzaltenango, siendo las doce horas del día viernes cinco de abril del año dos mil veinticuatro, reunidos en el Aula Magna del Departamento de Estudios de Postgrado, el Honorable Tribunal Examinador, integrado por los siguientes profesionales: **Presidente:** M Sc. Walter Valdemar Poroj Sacor, con registro de personal No. 20010348; **Coordinador** Dr. Edgar Vidal Camposeco Pérez, con registro de personal No. 20111086; **Experto en Materia:** M Sc. Julio Abel García, con registro de personal No. 20220801; **Experto en Metodología:** M Sc. Elmer Raúl Bethancourt Mérida, con registro de personal No. 20130227; **Secretario que Certifica:** Dr. Hugo Isaac Oroxom Alvarado, con registro de personal No. 20120303; con objeto de practicar el **Examen Privado de la Maestría en Consultoría Tributaria** en el grado académico de **Maestro(a) en Ciencias** de él (la) Licenciado(a) **César Patrocinio Maldonado de León** identificado(a) con el registro Académico No. **200430125** procediéndose de la siguiente manera: -----

PRIMERO: El(la) sustentante practicó la evaluación oral correspondiente, de conformidad con el Reglamento respectivo. -----

SEGUNDO: Después de efectuadas las preguntas necesarias, los miembros del tribunal examinador procedieron a la deliberación, habiendo sido el dictamen **FAVORABLE**. -----

TERCERO: En consecuencia, él (la) sustentante **APROBÓ** el examen privado, en base al Artículo 28 del Normativo de tesis del Departamento de Estudios de Postgrado, para otorgarle el título profesional de **MAESTRO(A) EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**. -----

CUARTO: No habiendo más que hacer constar, se da por finalizada la presente, en el mismo lugar y fecha una hora después de su inicio, firmando de conformidad, los que en ella intervinieron. -----

Y para los usos legales que a él (la) interesado(a) convengan, se extiende, firma y sella la presente CERTIFICACIÓN en una hoja membretada del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala a los cinco días del mes de abril del año dos mil veinticuatro. -----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Certifica:



Licda. Sara Luisa Galindo
 Secretaria de Postgrados

Vo. Bo.

M Sc. Walter Valdemar Poroj Sacor
 Director de Postgrados



DEDICATORIA

A Dios:

Por ser la fuente de sabiduría, por regalarme muchas bendiciones y ser el faro que guía mi vida.

A mi Padre, César Augusto Maldonado:

Por creer en mí desde que fui niño y enseñarme a ser un hombre de bien. Su amor y buen ejemplo me motivan a superarme.

A mi Madre, Raquel de León Félix:

Por ser mi ángel de la guarda, a quién Dios designó en esta Tierra para amarme incondicionalmente. Su amor y enseñanzas son las bases de lo que soy.

A mi hermano, Manuel Maldonado de León:

Desde niños estuvimos juntos, en las buenas y malas, hoy que somos grandes ese vínculo continúa, mi deseo es verlo triunfar en todas las áreas de su vida.

A mi hermano, Julio Maldonado de León:

Agradecido con Dios por el milagro para tu vida, gracias por ser mi consejero, pero sobre todo mi mejor amigo; que siempre sea así.

A mi sobrina, Rashel Maldonado Juárez:

Trajiste alegría a nuestra casa cuando viniste al mundo, deseo ser un ejemplo para ti.

A mi novia, Emilene de León de León:

El mejor regalo que ha llegado a mi vida, mi inspiración y motivación, que Dios conceda alcanzar juntos nuestros sueños.

En memoria de: Mi abuela; Gloria Santiago y mi tío; Hernán López Escobar:

Los llevaré en mi corazón todos los días de mi vida, su huella es imborrable por su nobleza, humildad y sabiduría.

A la Universidad de San Carlos de Guatemala:

Por ser mi Alma Mater, ha sido un privilegio poder cursar en sus aulas a lo largo de la licenciatura y la maestría, despertando mi conciencia social, mi objetivo es desempeñar mis labores profesionales como un digno Sancarlista.

A los profesionales:

M Sc. Roberto Sánchez Romero y Lic. Gustavo Ernesto Juárez, por su valioso apoyo a lo largo de la elaboración de esta investigación.

Índice de Contenido

RESUMEN EJECUTIVO	I
INTRODUCCIÓN.....	II
CAPÍTULO I.....	1
1 FISCALIZACIÓN.....	1
1.1 Definición de fiscalización	1
1.2 Diferencia entre fiscalización y auditoría.....	2
1.3 Gasto público.....	3
1.4 Contraloría General de Cuentas.....	3
1.4.1 Naturaleza jurídica y objeto fundamental.....	3
1.4.2 Subcontraloría de Calidad del Gasto Público.....	4
1.5 Manuales de auditoría.....	5
1.5.1 Auditoría financiera gubernamental	5
1.5.2 Auditoría de desempeño gubernamental.....	6
1.5.3 Auditoría de cumplimiento gubernamental	6
1.6 Proceso de la auditoría.....	7
1.6.1 Familiarización	7
1.6.2 Planificación	8
1.6.3 Ejecución.....	8
1.6.4 Comunicación de resultados	9
1.6.5 Seguimiento	10
1.7 Sistemas informáticos utilizados en el proceso de fiscalización	11
1.7.1 Sistema de auditoría gubernamental	11
1.7.2 Sistema de contabilidad integrada SICOIN-WEB.....	11
1.7.3 Sistema de información de adquisiciones y contrataciones del estado –Portal Guatecompras-.....	11
CAPÍTULO II.....	13
2 LA TECNOLOGÍA COMO HERRAMIENTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	13
2.1 Gobernabilidad electrónica.....	13
2.2 Tecnología de la información y administración tributaria.....	14

2.3	Condiciones previas para la implementación de la factura electrónica.....	15
2.4	Procesos operativos mínimos de la administración tributaria	16
2.5	Principales herramientas tecnológicas de la administración tributaria en Guatemala.....	17
2.5.1	Bancasat	17
2.5.2	Agencia virtual.....	17
CAPÍTULO III		20
3	FACTURA ELECTRÓNICA	20
3.1	Concepto.....	20
3.2	Características.....	21
3.2.1	La existencia de un formato estándar.....	21
3.2.2	La administración tributaria tiene todos los documentos	23
3.2.3	Beneficios del usuario (contribuyente).....	24
3.2.4	Los documentos están firmados digitalmente.....	25
3.2.5	Obligatoriedad de uso	25
3.3	Ventajas y desafíos de la factura electrónica.....	26
3.3.1	Ventajas.....	26
3.3.2	Desafíos.....	30
3.4	Particularidades de la factura electrónica en Guatemala	31
3.4.1	La factura electrónica FACE	31
3.4.2	Régimen FEL.....	32
3.4.3	App FEL.....	33
3.4.4	Reportes generados por el régimen FEL.....	33
CAPÍTULO IV		35
4	INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN FEL DE LAS MODALIDADES DE ADQUISICIONES DEL ESTADO SEGÚN LA LEY DE CONTRATACIONES DEL ESTADO	35
4.1	Proveedores del Estado.....	35
4.1.1	Contrato abierto	35
4.1.2	Cotización	36
4.1.3	Licitación	36
4.1.4	Subasta electrónica inversa	37

4.2	Servicios profesionales	37
4.3	Servicios técnicos	38
4.4	Proveedores en las modalidades de compra directa y compra de baja cuantía	39
4.4.1	Compra de baja cuantía.....	39
4.4.2	Compra directa.....	40
4.5	Contribuyentes que provean bienes, obras, suministros y servicios bajo las modalidades específicas de adquisición pública.....	40
4.5.1	Adquisición con proveedor único:	41
4.5.2	Arrendamientos.....	41
4.5.3	Arrendamiento de bienes inmuebles.....	42
4.5.4	Dragado.....	42
4.6	Contribuyentes que se encuentren registrados en el régimen general del impuesto al valor agregado	43
4.7	Contribuyentes que se encuentren inscritos en el régimen de pequeño contribuyente. ..	43
	CAPÍTULO V	44
5	CONVENIO DE COOPERACIÓN INTERINSTITUCIONAL E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE LA CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS Y LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	44
5.1	Antecedentes:.....	44
5.2	Principios	44
5.3	Compromisos de la CGC.....	45
5.4	Compromisos de la SAT.....	45
5.5	Vigencia.....	45
	CAPÍTULO VI.....	46
6	PRESENTACIÓN ANÁLISIS DE RESULTADOS	46
6.1	Utilidad de los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea en el proceso de fiscalización del gasto público	46
6.2	Fase en la que serían útiles los reportes.....	47
6.3	Beneficios que ofrecen los reportes de facturas electrónicas	48
6.4	Acuerdos de intercambio de información entre la Contraloría General de Cuentas y la Superintendencia de Administración Tributaria.....	50

6.5	Competencia legal de los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas para acceder a los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea.	52
6.6	Confidencialidad de la información de los contribuyentes en los reportes del régimen de factura electrónica.	53
6.7	Conocimiento de los auditores gubernamentales de las resoluciones que incorporan a los contribuyentes al régimen de factura electrónica en línea.	54
6.8	Capacitaciones recibidas por los auditores de la Contraloría General de Cuentas respecto a factura electrónica en línea.	55
6.9	Sistemas utilizados en el proceso de fiscalización con los que pueden ser compatibles los reportes de factura electrónica en línea.	56
6.10	Compatibilidad de las herramientas tecnológicas implementadas por Contraloría General de Cuentas con los reportes generados por el régimen de factura electrónica.	57
6.11	Análisis crítico del investigador.	58
	CAPÍTULO VII	61
7	FORMULACIÓN DE TESIS FINAL	61
	CAPÍTULO VIII	63
8	CONCLUSIONES	63
	CAPÍTULO IX	65
9	RECOMENDACIONES	65
10	PROPUESTA	67
10.1	Introducción	67
10.2	Renovación de convenio de cooperación interinstitucional.	67
10.3	Atribuciones de la SAT.	67
10.4	Atribuciones de la CGC	68
10.5	Procedimiento a realizar por parte de los auditores gubernamentales de la CGC	69
11	BIBLIOGRAFIA	70
	ANEXOS	72
	Planteamiento del problema	72
	Definición del problema	73
	Delimitación del problema	73
	Delimitación espacial	73

Delimitación temporal	74
Delimitación teórica	74
Objetivos.....	74
Objetivo general	74
Objetivos específicos.....	74
Justificación	75
Hipótesis descriptiva	76
Unidad de Análisis	76
Técnica e Instrumento de Investigación	76
Instrumento.....	76
Cronograma	77
Presupuesto.....	78
Ficha Metódica	79
Cuestionario o boleta de entrevista.....	80

RESUMEN EJECUTIVO

La Contraloría General de Cuentas, es la entidad encargada de la fiscalización de los organismos del Estado, entidades autónomas y descentralizadas, y en sí de todas aquellas entidades que administran fondos públicos. La función de fiscalización, la lleva a cabo a través de la realización de auditorías, que por su naturaleza se dividen en: Financiera, de cumplimiento y de desempeño. En dichas auditorías, se deben implementar procedimientos y técnicas de auditoría que permitan obtener evidencia para emitir una opinión sobre la razonabilidad de los saldos auditados.

Como parte de la innovación, la Superintendencia de Administración Tributaria implementó el Régimen de Factura en Línea, de tal forma que, en su base de datos, posee la totalidad de facturas electrónicas emitidas y recibidas por los contribuyentes, generando reportes que contienen dicha información. Por tal razón, surge la inquietud de indagar si los reportes de facturas electrónicas, pueden ser utilizados en las auditorías practicadas por la Contraloría General de Cuentas.

Derivado de lo anterior, se concluyó que los reportes de facturas electrónicas en línea pueden proporcionar beneficios en el desarrollo del proceso de fiscalización de las entidades públicas, derivado que ofrecen información confiable, ágil e inmediata, para lo cual es necesaria la renovación del convenio de cooperación interinstitucional e intercambio de información entre la Contraloría General de Cuentas y la Superintendencia de Administración Tributaria.

INTRODUCCIÓN

El Decreto 4-2019, artículo 7, adiciona el Artículo 29 “A” al Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- incorporando de esta manera la Factura Electrónica en la legislación tributaria de Guatemala. Para lo cual, la Superintendencia de Administración Tributaria, ha emitido resoluciones para incorporar a los contribuyentes al Régimen de Factura Electrónica en Línea -FEL-. Con base en lo anterior, el proceso de facturación en Guatemala, se ha ido automatizando, de tal forma que todos los contribuyentes están obligados a utilizar dicha tecnología.

Por otra parte, el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de cuentas, establece que, corresponde a la Contraloría General de Cuentas la función fiscalizadora y del control gubernamental de los organismos del Estado, entidades descentralizadas y autónomas, Municipalidades y en sí de toda persona que maneje fondos públicos, para lo cual, a través de sus auditores gubernamentales, tendrá acceso directo a cualquier fuente de información de las entidades sujetas fiscalización.

Con la implementación de la factura electrónica en Guatemala, la Administración Tributaria se ha fortalecido, pues ahora posee la totalidad de facturas electrónicas emitidas y recibidas por los contribuyentes. Con base a lo anterior, surge la inquietud si es viable que la Contraloría General de Cuentas pueda utilizar los reportes generados por el régimen de factura electrónica, en el proceso de fiscalización a las entidades gubernamentales en la ejecución del gasto público, toda vez que el Estado resulta siendo un gran consumidor de bienes y servicios del sector privado que por obligación legal deben emitir las facturas electrónicas que documenten el pago de tales bienes y servicios en favor de las entidades públicas, y por las cuales pagan impuestos, entre ellos IVA e ISR. Razón por la cual, en la presente investigación se abordan los conceptos, definiciones y efectos relacionados al tema para poder tener un panorama amplio y obtener conclusiones acerca de dicha situación.

La presente investigación, se desarrolla a lo largo de cinco capítulos. En el capítulo I, se explica que es la fiscalización, y se establece su diferencia con la auditoria. Así mismo, se aborda lo relativo a la Contraloría General de Cuentas, naturaleza jurídica y ámbito de aplicación. Posteriormente se

describen los tipos de auditoría, con sus respectivas etapas. Por último. Se mencionan las principales herramientas electrónicas que se utilizan en el proceso de fiscalización del gasto público.

En el capítulo II, se aborda lo relativo a la tecnología como herramienta de la Administración Tributaria, se explica que es Gobernabilidad Electrónica, las condiciones mínimas para la implementación de la factura electrónica, así como se exponen las principales herramientas que ha implementado la Superintendencia de Administración Tributaria en Guatemala, previo a la factura electrónica.

En el capítulo III, se define concretamente qué es la factura electrónica, sus características, ventajas y desafíos, así como se explica las particularidades del Régimen de factura electrónica en línea implementado en Guatemala.

En el Capítulo IV, se describen las resoluciones a través de las cuales la Superintendencia de Administración Tributaria, ha incorporado a los contribuyentes al régimen de factura electrónica, explicando cada una de las modalidades de adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios reguladas para las entidades estatales.

En el capítulo V, se presentan los resultados de la presente investigación analizando cada una de las variables descritas en el marco teórico, relacionadas con los objetivos de la investigación. Por último, se realiza el análisis del supuesto de investigación, la tesis final, junto con las conclusiones y recomendaciones

CAPÍTULO I

1 FISCALIZACIÓN

1.1 Definición de fiscalización

El Diccionario de la lengua española, define el término fiscalización como “acción y efecto de fiscalizar”; asimismo, define el término fiscalizar como “Criticar y traer a juicio las acciones u obras de alguien.”

Fiscalización es el proceso sistematizado, por medio del cual, se verifica la correcta aplicación de la legislación vigente en el manejo y administración de fondos públicos, Muñoz Álvarez (2003) define el término fiscalización de la siguiente manera:

La palabra fiscalización aparece por primera vez en la literatura legal en la Real Cédula de Fernando VII, de 1828, por la que se crea el Tribunal Mayor de Cuentas... Pero aparece referida a la función que le corresponde al Ministerio Fiscal, al Fiscal. En esta Real Cédula, al Tribunal Mayor de Cuentas le corresponde el «examen, aprobación y fenecimiento de las cuentas» cuyos resultados «se manifestarán en la censura», ¡nueva palabra ésta, que se incorpora también ahora al acervo terminológico!, mientras que al Fiscal de contabilidad (había dos Fiscales, el de Contabilidad y el Togado), le corresponde «fiscalizar las cuentas y hacer sobre ellas las observaciones que considerase oportunas». (Muñoz Álvarez, 2003, pág. 20)

Vale la pena mencionar, que, en Guatemala, la función fiscalizadora del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos obligados, recae sobre la Superintendencia de Administración Tributaria. Sin embargo, en cuanto a la fiscalización del manejo y administración de los ingresos y egresos públicos, la entidad encargada de tal función es la Contraloría General de Cuentas, tal como lo establece el artículo 232 de la Constitución Políticas de la República de Guatemala:

La Contraloría General de Cuentas es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas. También están sujetos a esta fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que,

por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos. Su organización, funcionamiento y atribuciones serán determinados por la ley. (Asamblea Nacional Constituyente, 1985)

1.2 Diferencia entre fiscalización y auditoría

Distinguir los términos fiscalización y auditoría es importante para la presente investigación. Por un lado, fiscalización es el proceso sistematizado, por medio del cual, se verifica la correcta aplicación de la legislación vigente en el manejo y administración de fondos públicos, y por otro, auditoría es el proceso por medio del cual se verifican o inspeccionan los registros contables de una entidad con el fin de emitir una opinión respecto a la razonabilidad de sus saldos. Ambos términos tienen similitud en su finalidad, sin embargo, tienen significados distintos, la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España (2019), en el Glosario de Términos de Fiscalización y de Enjuiciamiento Contable, comenta al respecto:

...El Tribunal de Cuentas ejerce su función fiscalizadora siempre en la práctica, mediante la emisión de informes de auditoría. Entonces es preciso determinar dónde está la diferencia, si es que existe. La auditoría, tal y como la conocemos actualmente, nace en el sector privado y tienen por objeto comprobar que las cuentas de una sociedad (el primer tipo de auditoría cronológicamente fue la financiera) son correctas, que reflejan la imagen fiel del patrimonio, de tal manera que quien se relacione con dicha sociedad (poderes públicos, acreedores, inversores...) sepan a qué atenerse en esas relaciones. La auditoría tiene por objeto la misión de emitir una opinión: las cuentas son, con carácter general, correctas o no correctas. Actualmente existen otros tipos de auditorías (de cumplimiento, operativas) además de la financiera, pero su objetivo sigue siendo el mismo. Manifestar una opinión sobre una actividad económica financiera. Por otra parte, en el sector privado, si bien existe una obligación legal de carácter general para que ciertas entidades deban someterse a auditoría, la elección del auditor corresponde a esas entidades y no puede ser impuesta por el propio auditor. (Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, 2019, pág. 104)

La fiscalización del Tribunal es distinta, en realidad la fiscalización es control con poder y esto es lo que caracteriza a la misma frente a la auditoría. El Tribunal elige a quién, cómo y durante qué periodo somete a fiscalización y aunque esa fiscalización se lleve a cabo a través de técnicas de auditoría, no deja de ser una fiscalización. (Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, 2019, pág. 104)

En Guatemala, la Contraloría General de Cuentas ejecuta su función de fiscalización a través de la realización de auditorías, dicha función es ejecutada por equipos de auditoría, integrados en su

mayoría por auditores gubernamentales, es por ello que, para el caso de la Contraloría General de cuentas, la auditoría es una herramienta que utiliza para llevar a cabo el proceso de fiscalización, tal como sucede en España.

1.3 Gasto público

Gasto Público es el conjunto de egresos y erogaciones realizado por los organismos del Estado y sus instituciones, en el ejercicio de sus funciones, los cuales están plasmados en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos, como lo dijo Resico (2011):

El gasto público que realiza el Estado para su funcionamiento y proveer a los ciudadanos puede dividirse en: bienes y servicios, transferencias e inversión. Existe una serie de bienes que el Estado está en mejores condiciones de ofrecer que los particulares. Tal es el caso de la defensa, la seguridad y determinados servicios públicos que se ofrecen en condiciones monopolísticas. (Resico, 2011, pág. 214)

1.4 Contraloría General de Cuentas.

1.4.1 Naturaleza jurídica y objeto fundamental.

Como se expuso anteriormente, la principal función de la Contraloría General de Cuentas es la fiscalización de los ingresos y egresos y todo interés hacendario del Estado y sus entidades, siendo una entidad descentralizada que goza de independencia como característica principal, para asegurar la objetividad e imparcialidad en el desempeño de su función, como lo establece el artículo 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas:

La Contraloría General de Cuentas es una institución pública, técnica y descentralizada..., goza de independencia funcional, técnica, presupuestaria, financiera y administrativa, con capacidad para establecer delegaciones en cualquier lugar de la República. La Contraloría General de Cuentas es el ente técnico rector de la fiscalización y el control gubernamental, y tiene como objetivo fundamental dirigir y ejecutar con eficiencia, oportunidad, diligencia y eficacia las acciones de control externo y financiero gubernamental, así como velar por la transparencia de la gestión de las entidades del Estado o que manejen fondos públicos, la promoción de valores éticos y la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos, el control y aseguramiento de la calidad del gasto público y la probidad en la administración pública (Congreso de la República, 2002)

El ámbito de competencia, está ligado con la función fiscalizadora del Estado y las entidades autónomas, descentralizadas, municipalidades y en sí a todas aquellas personas jurídicas que reciban fondos del Estado, tal como lo establece el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el artículo 2, del Decreto número 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuenta:

También están sujetos a esta fiscalización y control externo los contratistas de obras públicas, Organizaciones No Gubernamentales, Asociaciones, Fundaciones, Patronatos, Comités, Organismos Regionales e Internacionales, Fideicomisos y cualquier persona individual o jurídica, pública o privada, nacional o extranjera, que por delegación del Estado reciba, invierta o administre fondos públicos, incluyendo donaciones recibidas y ejecutadas por el Estado, en lo que se refiere al manejo de estos fondos. . (Congreso de la República, 2002),

La función técnica rectora de la fiscalización y control de las entidades sujetas a su fiscalización la realizará la Contraloría General de Cuentas independientemente que dentro de la institución o entidad fiscalizada exista algún órgano o dependencia que tenga bajo su responsabilidad la fiscalización interna de sus operaciones, aunque dichas funciones estén contenidas en Ley o en sus reglamentos internos. Se exceptúan las entidades del sector público sujetas por ley a otras instancias de fiscalización externa. (Congreso de la República, 2002),

1.4.2 Subcontraloría de Calidad del Gasto Público.

En el Decreto número 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, artículo 11, inciso c), el Subcontralor de Calidad del Gasto Público, figura dentro de la estructura jerárquica de la institución, siendo la autoridad superior de dicha Subcontraloría.

Según la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, artículo 19, tiene como función específica:

...especificar, analizar y evaluar la calidad y el impacto del manejo de los recursos y bienes del Estado y de sus entidades, organismos e instituciones de la ejecución física y financiera del presupuesto asignado con relación a los planes operativos anuales. (Congreso de la República, 2002)

Para cumplir con esta función, la Subcontraloría del Gasto Público, realiza auditorías a las entidades sujetas a fiscalización, según el Plan Anual de Auditoría, llevado a cabo auditorías en modalidades tales como financiera y de presupuesto, de cumplimiento con seguridad limitada y de

desempeño, para lo cual se subdivide en direcciones por sectores, entre las cuales se pueden mencionar:

- a) Dirección de Auditoría al Sector Defensa, Seguridad y Justicia;
- b) Dirección de Auditoría al Sector Salud y Seguridad Social;
- c) Dirección de Auditoría al Sector Gobiernos Locales y Consejos de Desarrollo;
- d) Dirección de Auditoría al Sector Educación, Ciencia, Cultura y Deportes;
- e) Dirección de Auditoría a Sistemas Informáticos y Nóminas de Gobierno; entre otras.

1.5 Manuales de auditoría

El Contralor General de Cuentas, por medio del Acuerdo Número A-107-2017, del 10 de noviembre de 2017, aprueba los Manuales de Auditoría Gubernamental, para las especialidades de: Auditoría Financiera, Auditoría de Cumplimiento y Auditoría de Desempeño. Posteriormente, estos manuales fueron actualizados mediante Acuerdo Número A-066.2021, del Contralor General de Cuentas, el 25 de octubre de 2021.

1.5.1 Auditoría financiera gubernamental

Este tipo de auditoría es la que se desarrolla en las entidades sujetas a fiscalización, que va encaminada principalmente a la evaluación de sus registros contables y financieros. Se evalúa la ejecución presupuestaria, para lo cual se delimitan sus principales programas y renglones presupuestarios. Así también se evalúan las principales cuentas contables. Los programas y renglones presupuestarios, y las cuentas contables que se evalúan, se determinan aplicando criterios de materialidad. Esta auditoría generalmente se efectúa por el período del 01 de enero al 31 de diciembre de cada ejercicio fiscal. La ISSAI.GT 100, párrafo. 21, establece:

Se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita al auditor expresar un dictamen acerca de si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a riesgo de la comisión de delitos o error. (Contraloría General de Cuentas, 2017)

1.5.2 Auditoría de desempeño gubernamental

Este tipo de auditoría, como su nombre lo indica, tiene como finalidad evaluar el desempeño en los procesos de actividades específicas desarrolladas por las entidades sujetas a fiscalización en su giro habitual, determinando si dichas actividades cumplieron con el objetivo primordial por el que fueron implementadas. En el desarrollo de su metodología, el equipo de auditoría debe definir: Pregunta general, sub pregunta, elemento, unidad de muestra, cobertura, entre otros. De acuerdo a la ISSAI.GT 100, párrafo. 21:

Se enfoca en determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. El desempeño se examina contra los criterios adecuados; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios NIVEL 3 ISSAI.GT 100 8 u otros problemas. Su objetivo es responder a preguntas clave de auditoría y proporcionar recomendaciones de mejora. Relativa debido a fraude o error. (Contraloría General de Cuentas, 2017).

1.5.3 Auditoría de cumplimiento gubernamental

La auditoría de cumplimiento gubernamental, va encaminada a verificar el cumplimiento con leyes y reglamentos específicos de determinada acción realizada por las entidades sujetas a fiscalización, para lo cual, el equipo de auditoría debe enfocarse únicamente en evaluar la acción para la cual fueron nombrados. Para desarrollar esta auditoría, el equipo de auditoría, en primer lugar, debe definir la materia controlada, pues se constituye en el punto de partida de la auditoría, para determinar el alcance y área a evaluar de la auditoría. Al igual que los tipos de auditoría anterior, la ISSAI.GT 100, párrafo. 21, establece:

Se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones o autoridades identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada. Estas autoridades pueden incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que rigen una administración financiera sana del sector público. (Contraloría General de Cuentas, 2017)

1.6 Proceso de la auditoría

Según el artículo 1 del Acuerdo Número A-107-2017, del 10 de noviembre de 2017 del Contralor General de Cuentas, las fases en el proceso de auditoría en sus distintas modalidades son:

- a) Familiarización
- b) Planificación
- c) Ejecución
- d) Comunicación de Resultados
- e) Seguimiento

1.6.1 Familiarización

Es la primera fase del proceso de auditoría, el equipo de auditoría posterior a su nombramiento, debe dirigirse a la entidad a la cual fue nombrada para conocer de primera mano la información más importante de la entidad, tales como: Misión, visión, actividad principal, objetivos principales, autoridades, fuentes de financiamiento, programas de ejecución presupuestaria, entre otros. Esta etapa es trascendental para que el equipo de auditoría tenga un panorama claro de la entidad y así pueda elaborar adecuadamente la planificación de la auditoría. El Manual de Auditoría Financiera Gubernamental establece:

“Esta etapa es muy importante ya que el equipo de auditoría debe familiarizarse con la entidad y su entorno, con el objeto de identificar aspectos principales de la entidad a auditar.” (Contraloría General de Cuentas, 2021, pág. 9)

Entre las actividades que deben desarrollarse en esta etapa está:

- a) Conocimiento del entorno de la entidad.
- b) Revisión del marco legal por el que se rige la entidad
- c) Revisión de informes de auditorías anteriores.
- d) Revisión de los estados financieros de los últimos períodos
- e) Comunicación con el auditado.

1.6.2 Planificación

Con base a la información obtenida en la fase de familiarización, el equipo de auditoría debe poseer una comprensión del control interno de la entidad, así mismo, identificar los riesgos de errores significativos en los estados financieros y presupuestarios, para que posteriormente pueda definir las cuentas y renglones significativos a evaluar. Además de ello, debe definir las técnicas y procedimientos a desarrollar en la fase de ejecución de la auditoría. Según lo establecido en el Manual de Auditoría Financiera Gubernamental:

La planificación en una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global en relación con el encargo y el desarrollo de la misma. En esta etapa se requiere que los equipos de auditoría relacionen el conocimiento obtenido en la etapa de familiarización, identifiquen los riesgos, basado en ello calculen la materialidad y con relación a ésta última determinen cuentas significativas y no significativas, para que al final realicen la selección de su muestra y elaboren los programas de auditoría relacionados directamente con la muestra seleccionada... (Contraloría General de Cuentas, 2021, pág. 19)

Dentro de los procedimientos más relevantes de esta está:

- a) Requerimiento de información
- b) Informe legal de la entidad
- c) Comprensión del control interno
- d) Materialidad de la planificación
- e) Identificación de cuentas
- f) Muestreo
- g) Programas de auditoría
- h) Memorando de planificación

1.6.3 Ejecución

Es la etapa en la que el equipo de auditoría desarrolla las técnicas y procedimientos de auditoría definidos en el memorando de planificación y en el programa de auditoría de cada renglón presupuestario o cuenta contable. Se realiza la evaluación de la documentación de respaldo de la entidad, generalmente evidenciada en los Comprobantes Únicos de Registro -CUR-. Así mismo,

se desarrollan procedimientos tales como: Verificaciones físicas, integración de saldos, consulta de extremos, entre otros.

“En esta etapa, el equipo de auditoría aplica los procedimientos establecidos para examinar si las áreas a evaluar se registran conforme al marco de preparación de los estados financieros o la forma que se utilice para presentar los mismos.” (Contraloría General de Cuentas, 2021, pág. 48)

Cabe mencionar que, desarrolladas las técnicas y procedimientos respectivos, si el equipo de auditoría detectó alguna deficiencia o incumplimiento a leyes y reglamentos, en esta etapa se desarrolla la elaboración de los respectivos hallazgos, para los cuales el equipo de auditoría ha recabado la evidencia suficiente y pertinente. En tal caso, deberá ejecutar las siguientes acciones:

- a) Elaboración de hallazgos
- b) Notificación de hallazgos
- c) Recomendaciones
- d) Comunicación con los responsables
- e) Análisis de los comentarios y documentación de soporte
- f) Comentarios de auditoría
- g) Acciones legales

1.6.4 Comunicación de resultados

Como su nombre lo indica, en esta fase, el equipo de auditoría comunica los resultados de la auditoría a los responsables de la entidad fiscalizada.

El proceso de fiscalización y control gubernamental incluye la elaboración de un informe por escrito para comunicar los resultados a los usuarios, estos pueden ser los funcionarios responsables de las entidades auditadas, Organismo Legislativo en caso corresponda, entidades requirentes y a la población en general. El informe debe ser comprensible, conciso, completo, objetivo e imparcial y debe exponer de manera clara las principales conclusiones de la auditoría, permitiendo al lector comprender el trabajo realizado, los motivos y la forma en que se efectuó, generando recomendaciones prácticas para corregir las deficiencias detectadas y mejorar la gestión de la entidad; de corresponder, posteriormente deben emitirse las acciones legales respectivas. (Contraloría General de Cuentas, 2021, pág. 70)

Una etapa indispensable en la comunicación de resultados es la discusión de hallazgos con las personas que después de la investigación, resulten responsables por las deficiencias detectadas. El artículo 28 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, “Informes de auditoría”, establece que los informes no podrán ser oficializados sin que antes hayan sido discutidos. Tal como lo regula el artículo 63 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. En esta discusión, los responsables deben aportar a los equipos de auditoría, todos aquellos documentos que consideren oportunos como medios de prueba, para que sean tomados en cuenta y así no violentar su derecho de defensa.

Es importante mencionar, que para el caso de las auditorías financieras y de presupuesto, el Contralor General de Cuentas debe presentar anualmente, en un plazo máximo de 150 días después de cierre del ejercicio fiscal anterior, un informe y dictamen de los resultados de la auditoría practicada a los estados financieros y ejecución presupuestaria de ingresos y gastos de los organismos del Estado y las entidades sujetas a fiscalización, según lo establecido en el artículo 25 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

1.6.5 Seguimiento

La etapa de seguimiento es desarrollada por el equipo de auditoría nombrado para el ejercicio fiscal siguiente al ejercicio en que se detectaron los hallazgos. Para ello, se debe conocer el informe de auditoría del último ejercicio fiscal, las deficiencias reveladas en hallazgos, así como la recomendación para corregirlas y los plazos en que estas recomendaciones deben ser implementadas. Los equipos de auditoría deben requerir a las autoridades responsables, el informe sobre las acciones correctivas implementadas para subsanar las deficiencias. El Manual de Auditoría Financiera establece estados del cumplimiento de las recomendaciones, dichos estados pueden ser:

Cumplida: Cuando la recomendación ha sido atendida o implementada en el tiempo establecido.

No cumplida: Cuando al finalizar el plazo establecido como fecha máxima para la implementación de la recomendación, no se ha realizado ninguna gestión.

En proceso: Cuando se han iniciado las gestiones para la implementación de la recomendación dentro del tiempo establecido.

Pendiente: Cuando dentro del plazo establecido como fecha máxima para la implementación de la recomendación, aún no se ha realizado ninguna gestión.

(Contraloría General de Cuentas, 2021, pág. 77)

1.7 Sistemas informáticos utilizados en el proceso de fiscalización

1.7.1 Sistema de auditoría gubernamental

Es el sistema implementado por la Contraloría General de Cuentas, para uso de los auditores, en el proceso de fiscalización del gasto público, que llevan a cabo los auditores gubernamentales. En el mismo, se integran diferentes herramientas que se utilizan a lo largo de las etapas de la auditoría gubernamental, dentro de sus principales módulos se puede mencionar: Memorando de planificación, programas de auditoría, cuestionarios de auditoría, cédulas de trabajo y el informe de auditoría.

1.7.2 Sistema de contabilidad integrada SICOIN-WEB

El sistema de contabilidad integrada SICOIN WEB es una plataforma informática del Sistema Integrado de Administración Financiera SIAF, desarrollada por el Ministerio de Finanzas Públicas, el cual registra las operaciones financieras de las entidades del Sector Público a través de sus unidades ejecutoras, programas, renglones, según sea su naturaleza.

En el proceso de fiscalización por parte de la Contraloría General de Cuentas, permite generar reportes de acuerdo al rubro que se necesita, entre ellos están: Ingresos, egresos, reportes contables, metas físicas. Fue autorizado según el Acuerdo Gubernativo número 36-2005, de fecha 08 de diciembre de 2005.

1.7.3 Sistema de información de adquisiciones y contrataciones del estado –Portal Guatecompras-

El Sistema de Información de Adquisiciones y Contrataciones del Estado -Guatecompras-es la plataforma implementada por el Ministerio de Finanzas Públicas, en el cual las entidades obligadas

a través de sus unidades ejecutoras, hacen públicos los procesos de adquisiciones y contrataciones por medio de las diferentes modalidades establecidas en el Decreto 57-92, Ley de Contrataciones del Estado, con la finalidad de transparentar los diferentes procesos de adquisición de bienes y servicios realizados por las entidades sujetas a fiscalización.

El Sistema de información de Contrataciones y Adquisiciones del Estado denominado GUATECOMPRAS, es un sistema para la transparencia y la eficiencia de las adquisiciones públicas. Su consulta es pública, irrestricta y gratuita, y provee información en formatos electrónicos y de datos abiertos sobre los mecanismos y las disposiciones normadas en la Ley de Contrataciones del Estado y su Reglamento. El sistema es desarrollado, administrado y normado por el Ministerio de Finanzas Públicas, el cual es el órgano rector del sistema, y es utilizado por todos los sujetos obligados por la Ley de Contrataciones del Estado y su Reglamento. Para las compras, ventas, contrataciones, arrendamientos o cualquier otra modalidad de adquisición pública. En él se debe publicar la información relativa a todas las fases del proceso de adquisición pública, así como las codificaciones o catálogos que se establezcan para las adquisiciones públicas. (Congreso de la República, 1992)

En el proceso de fiscalización, los equipos de auditoría utilizan este sistema, para ello deben conocer el Número de Operación Guatecompras (NOG), para las principales modalidades de contrataciones y adquisiciones, es decir licitación, cotización, contrato abierto, entre otras. Mientras que para las modalidades que no sea requerido el NOG, los auditores deben conocer el Número de Publicación Guatecompras (NPG), principalmente para las compras de baja cuantía y compras directas con oferta electrónica. Al ingresar estos datos, el sistema devuelve toda la información relacionada con el evento de adquisición o contratación, de manera que se pueden visualizar los documentos requeridos por la Ley de Contrataciones del Estado.

CAPÍTULO II

2 LA TECNOLOGÍA COMO HERRAMIENTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2.1 Gobernabilidad electrónica

Un aspecto que hay que tomar en cuenta es que la Tecnología ha hecho que los sistemas y procesos evolucionen con el transcurrir de los años, es por ello que el avance tecnológico de la Administración Tributaria va de la mano con el avance del Gobierno. De acuerdo con Nase, y Concha, (2011)

Una de las tantas definiciones de la Gobernabilidad Electrónica o Gobernanza, (también conocida en inglés como IT Governance) es la manera de gobernar que se propone como objetivo el logro de un desarrollo económico, social e institucional duradero, promoviendo un sano equilibrio entre el Estado, la sociedad civil y el mercado de la economía. De acuerdo a esta definición, la Gobernabilidad Electrónica es un concepto de mayor amplitud y alcance que el Gobierno Electrónico, las áreas más relevantes de la puesta en práctica corresponden a:

- **Administración Electrónica (e-administración):** área relacionada con el mejoramiento de los procesos del Gobierno y de los funcionamientos internos del sector público a través de nuevos procesos, interconexión de ellos y sistemas de apoyo -seguimiento- como también el control de las decisiones del Gobierno.
- **Servicios Electrónicos (e-servicios):** se refiere a la entrega de mejores servicios a los ciudadanos, como los trámites interactivos (peticiones de documentos, emisión de certificados, pagos hacia y desde los organismos públicos). (Nase & Concha, 2011, pág. 12)

En cuanto a la administración electrónica, es importante mencionar que las entidades públicas, han venido desarrollando sistemas informáticos que ayudan a tecnificar sus procesos a fin de agilizar sus labores, cada entidad, implementa sistemas internos adecuados a sus necesidades asignando un rol a cada uno de sus empleados y colaboradores en el cual pueden desarrollar sus actividades. Es importante mencionar que en cuanto al área financiera, las entidades públicas hacen uso de herramientas como:

- Sistema de información de contrataciones y adquisiciones del Estado -Guatecompras-
- Sistema de Contabilidad Integrada -Sicoin-
- Sistema informático de gestión -Siges-
- Sistema Guatenóminas, entre otros.

- Planillas del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social -IGSS-

En cuanto a los servicios electrónicos, el gobierno de Guatemala y sus entidades descentralizadas y autónomas, han implementado diferentes servicios electrónicos para facilitar trámites que la población puede realizar desde cualquier dispositivo electrónico; entre las entidades que ofrecen servicios electrónicos se puede mencionar:

- a) Registro Nacional de las Personas
- b) Registro Mercantil de Guatemala
- c) Organismo Judicial
- d) Policía Nacional Civil
- e) Contraloría General de Cuentas

2.2 Tecnología de la información y administración tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria, como ente encargado de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, es la entidad que en Guatemala realiza funciones de fiscalización y recaudación de los tributos. Como parte de la modernización, ha implementado herramientas electrónicas que le permiten realizar sus actividades con mayor eficiencia. Fernando Díaz Yubero, aporta lo siguiente:

...No puede existir una buena administración tributaria sin un sistema de información eficaz que asegure un adecuado tratamiento e imputación de toda la información manejada por la organización y facilite la adecuada realización de las tareas de campo de todos los departamentos de la organización (asistencia al contribuyente, control de declaraciones, inspección y recaudación), y la toma de decisiones del personal directivo, que precisa tener información permanente de los resultados de la organización. (Díaz Yubero, 2003, pág. 26)

Con el transcurrir de los años, la Superintendencia de Administración Tributaria, ha venido modernizando sus procesos y de esta forma ha facilitado la prestación de servicios hacia los contribuyentes. En primer lugar, creó su sitio web, el cual ha estado disponible a todo el público, este sitio web se denomina www.sat.gob.gt.

Posteriormente, puso a disposición de los usuarios el portal Declaraguat, en el cual los usuarios pueden elaborar sus declaraciones, esta herramienta ha venido a sustituir los formularios en papel, los cuales tenían un costo de Q.1.00 por formulario. Con el paso de los años, en Declaraguat se han incorporado todos los formularios para que los contribuyentes elaboren sus declaraciones. Al momento de la implementación de Declaraguat, la SAT expresó:

Declaraguat es un sistema complementario a BancaSAT, mediante el cual los contribuyentes y responsables completan los formularios de forma electrónica, los remiten para validación de la SAT y posteriormente realizan su pago a través de los distintos medios del sistema bancario (Superintendencia de Administración Tributaria, 2012).

Agencia Virtual, es la herramienta disponible en el portal de la SAT, en la cual se han ido incorporando todos los procedimientos para que los contribuyentes realicen cumplan con sus deberes formales, a día de hoy en esta herramienta el contribuyente puede realizar trámites como: Inscripciones, actualizaciones, habilitación de libros, consultas, cese de actividades, entre otras. En los siguientes puntos, se detallarán los servicios que ofrece la agencia virtual de la SAT.

2.3 Condiciones previas para la implementación de la factura electrónica

Con la globalización, el internet se ha convertido en un servicio indispensable para la sociedad, que ha ido en aumento año con año, hogares, instituciones públicas, empresas privadas y organizaciones, han incorporado el servicio de internet como uno de sus servicios básicos para el desarrollo de sus actividades cotidianas.

En Guatemala, cada vez aumenta la oferta de compañías que proporcionan el servicio de internet, y para efectos de la implementación de la factura electrónica, es necesario que los contribuyentes posean servicio de internet para acceder a las herramientas que la Superintendencia de Administración Tributaria ha venido implementando. El Banco Interamericano de Desarrollo y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias aportan al respecto:

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. Si una Administración Tributaria tiene problemas en el procesamiento de las declaraciones de impuestos, o las mismas no son hoy presentadas mayoritariamente a través de la Internet, es poco probable que existan condiciones suficientes para la implementación de un sistema de Factura Electrónica que supera en orden de magnitud la cantidad actual de transacciones manejadas de forma electrónica por la Administración Tributaria. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 15)

2.4 Procesos operativos mínimos de la administración tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria debía reunir condiciones mínimas previo a la implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea. Una de ellas es el registro de contribuyentes, para lo cual, en Guatemala, está implementado el Registro Tributario Unificado RTU, que es la base de datos, en donde está agrupada la información de los contribuyentes, tales como datos generales, actividad económica, establecimientos inscritos y afiliación de impuestos. Al respecto, el Banco Interamericano de Desarrollo y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias indican que:

La Administración Tributaria debe tener operativos y funcionando de manera razonable los siguientes procesos:

- El registro de contribuyentes. Particularmente en lo relativo a las obligaciones de los contribuyentes, en relación tanto a los impuestos a los que está sujeto como a las obligaciones formales. Los problemas de identificación, duplicación de registros, gestión de sucesión y baja permanente, suspensión o anulación de inscripción, y otros elementos relacionados deben operar de manera razonable.
- La recepción y procesamiento de declaraciones electrónicas, particularmente las relacionadas con los impuestos al consumo.
- 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 de riesgo de ser efectivamente sancionados ante un incumplimiento. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 15)

Como se mencionó anteriormente, Declaraguat es la herramienta implementada para que los contribuyentes elaboren sus declaraciones en línea, que sustituyó a los formularios en papel, anteriormente utilizados. A estas herramientas hay que añadir las auditorías que año con año realizan los auditores de SAT, así como los requerimientos a los proveedores para efectuar el

denominado “control cruzado”, el cual consiste en confrontar la información proporcionada por el contribuyente, con la información requerida a sus principales clientes y/o proveedores.

2.5 Principales herramientas tecnológicas de la administración tributaria en Guatemala

2.5.1 Bancasat

Fue una de las primeras herramientas electrónicas que la Administración Tributaria implementó por medio de la Resolución del Directorio número 230-2001. Fue un sistema de presentación de declaraciones juradas que operaba a través de la intervención de entidades bancarias del sistema nacional.

2.5.2 Agencia virtual

La agencia virtual es la herramienta implementada por la Superintendencia de Administración Tributaria, en donde los contribuyentes acceden con su Número de Identificación Tributaria -NIT- y una contraseña personalizada, encontrando diferentes servicios y consultas, que les permite cumplir con sus obligaciones tributarias. Dentro de los servicios principales que presta están:

2.5.2.1 RTU digital

Como se indicó anteriormente, el Registro Tributario Unificado, contiene los datos del contribuyente, para ello es determinante el Número de Identificación Tributaria -NIT-, el cual es el código que contiene toda la información de cada contribuyente. A través de la herramienta RTU digital, los contribuyentes realizan las modificaciones respectivas a sus datos generales, actividad económica, establecimientos y afiliaciones a impuestos, desde cualquier dispositivo electrónico, sin necesidad de acudir a alguna agencia tributaria.

“Es la herramienta de SAT que permite realizar solicitud de NIT, actualización de datos y cese de actividades comerciales y/o de servicios, desde cualquier dispositivo electrónico (computadora, Tablet, teléfono móvil).” (Superintendencia de Administración Tributaria, s.f.)

2.5.2.2 Cita controlada

Es el sistema que utiliza la Superintendencia de Administración Tributaria para agendar citas presenciales de los contribuyentes en las agencias tributarias de todo el país.

2.5.2.3 Factura electrónica en línea -FEL-

Es la herramienta que la Superintendencia de Administración Tributaria ha implementado para que los contribuyentes puedan emitir y anular facturas electrónicas en línea, así como acceder a los reportes de facturas electrónicas en línea emitidas y recibidas. Así también, en este módulo los contribuyentes podrán habilitar a un tercero como certificador distinto a la SAT, si el contribuyente así lo requiere, según sus necesidades.

2.5.2.4 Retenciones Web

Este sistema incorporado a la Agencia Virtual, permite que los contribuyentes puedan emitir retenciones del Impuesto Sobre la Renta -ISR- y del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, según lo establezcan las leyes específicas, sustituyendo así las herramientas RetenIVA y RetenISR, las que con anterioridad funcionaban por separado. Así también, es necesario mencionar que en este sistema, los contribuyentes pueden consultar las retenciones que les han efectuado. Al respecto la SAT expresa:

El sistema está desarrollado a partir del insumo principal de Factura Electrónica en Línea -FEL-, de esta forma el agente de retención del ISR tiene a disposición las facturas electrónicas para practicar la retención desde el momento en que el proveedor las haya emitido, el mismo cuenta con la opción de carga masiva de los documentos tributarios en papel, conforme a lo establecido en el Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria. (Superintendencia de Administración Tributaria, s.f.).

2.5.2.5 Sistema de libros electrónicos -LET-

Esta herramienta permite facilitar el registro de los documentos tributarios electrónicos en el libro de compras y ventas los contribuyentes en forma electrónica, para el cumplimiento voluntario de las obligaciones. Las modalidades que tiene a disposición de los contribuyentes son las siguientes:

- LET para pequeño contribuyente
- LET para regímenes especiales del IVA
- LET para profesional liberal
- LET para IVA general.

Al respecto, la SAT indicó:

Tiene la particularidad de facilitar a los pequeños contribuyentes inscritos en el Régimen FEL, la carga automática de los documentos tributarios electrónicos -DTE- de ventas o servicios prestados y los documentos generados de forma manual, así como la generación de la declaración correspondiente. (Superintendencia de Administración Tributaria, s.f.)

2.5.2.6 Planilla del IVA FEL

Es la herramienta utilizada por los contribuyentes afiliados al impuesto sobre la renta en relación de dependencia, que reúne las facturas electrónicas en línea que ha recibido durante un año por los bienes y servicios adquiridos, esta herramienta, elabora automáticamente la planilla de IVA, para su posterior deducción al impuesto determinado.

“La Planilla del IVA-FEL, es el sistema que cargará automáticamente las facturas electrónicas en línea, como insumo principal, para cumplir con lo establecido en el artículo 72 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República.” (Superintendencia de Administración Tributaria, s.f.)

CAPÍTULO III

3 FACTURA ELECTRÓNICA

3.1 Concepto

Para comprender de mejor manera el término factura electrónica, es necesario conocer qué se entiende por factura de acuerdo a la legislación guatemalteca vigente: El Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 29, inciso “a” establece:

La ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, establece que los contribuyentes afectos al impuesto, están obligados a emitir facturas por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida, o cualquier hecho que implique faltante de inventario... y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. En este último caso, debe indicarse en la factura que la venta o prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente. (Congreso de la República, 1992)

La factura electrónica es un documento con las mismas calidades que una factura, para Guatemala cobró vigencia a partir que se reformó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por tanto, cuenta con las mismas calidades y legalidad que una factura en papel. Cabe mencionar que a diferencia de la factura en papel que se utilizó durante los últimos años, la factura electrónica existe en el sistema implementado por la administración tributaria, que permite acceder a ella desde cualquier dispositivo electrónico. Según el Banco Interamericano de Desarrollo y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, (2018):

La descripción más simple de lo que se entiende por factura electrónica viene dada por su propio nombre. Es una factura que existe electrónicamente y que cumple, en todas las situaciones y ante todos los actores, los mismos propósitos que una factura en papel, tanto para los emisores y receptores, como para terceros interesados; dicho de otra forma, es un documento que registra operaciones comerciales de una entidad en forma electrónica, cumpliendo los principios de autenticidad, integridad y legibilidad en todas las situaciones que aplique y ante todos los actores del proceso, en los ámbitos comercial, civil, financiero, logístico y, ciertamente, tributario. La característica de ser electrónica añade algunas condiciones propias de la digitalización de documentos. Entre estas, que los documentos pueden ser almacenados y transmitidos por medios electrónicos, que no existen diferencias entre originales y copias, ya que son idénticas, y que existe un conjunto de reglas y procesos definidos que permiten interpretar esa

estructura de datos como la documentación de una transacción. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 6)

Para Guatemala, se ha incorporado el término documento tributario electrónico, como lo establece el acuerdo de directorio número 13-2018, artículo 3:

“Documento Tributario Electrónico DTE: Un archivo electrónico en formato XML certificado de acuerdo con las disposiciones del régimen FEL, que comprende facturas, notas de débito y crédito, recibos y otros documentos autorizados por la SAT.” (Superintendencia de Administración Tributaria, 2018)

3.2 Características

Es importante analizar las características de la factura electrónica para poder comprender su funcionamiento y ventajas que puede aportar a la sociedad actual:

Los sistemas de FE latinoamericanos coinciden en ciertas características, aunque al mismo tiempo mantienen diferencias importantes, de tal forma que no hay dos implementaciones iguales de FE. Los puntos en común que caracterizan estos sistemas son

- a) La existencia de un formato estándar
- b) La administración tributaria tiene todos los documentos
- c) Beneficios del usuario (contribuyente)
- d) Los documentos están firmados digitalmente
- e) Obligatoriedad de uso

(Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 6)

3.2.1 La existencia de un formato estándar

A diferencia de la factura en papel, la factura electrónica permite la existencia de un formato estándar, para este caso la Superintendencia de Administración Tributaria es el principal certificador de los contribuyentes, lo que implica que en la base de datos de SAT, todas las facturas tengan un mismo formato, adicional a ello, la SAT permite la opción de emplear una empresa

certificadora, para aquellos contribuyentes que por las características de su negocio o volumen de sus inventarios, requieran utilizar características especiales en la emisión de facturas electrónicas.

Cada jurisdicción define un único formato para ser utilizado por todos sus contribuyentes emisores, cuya estructura está regulada por la AT. Esta característica es fundamental ya que, dentro del territorio nacional, viabiliza que todos los contribuyentes puedan emitir y recibir facturas con el mismo formato y bajo el mismo modelo operativo; ello evita que el documento electrónico sea viable solo para grupos pequeños de contribuyentes, o que grupos de contribuyentes impongan formatos a los demás usuarios del sistema. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 6)

Cabe mencionar los requisitos con los que deben cumplir las facturas electrónicas. Así como lo establece el acuerdo gubernativo No. 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 30, reformado por el Acuerdo Gubernativo 12-2023, artículo 1:

...Las facturas, facturas especiales, facturas de los Regímenes de Tributación Simplificada, notas de débito y de crédito, deberán cumplir como mínimo con los requisitos, datos y características siguientes:

- 1) Identificación del tipo de documento de que se trate.
- 2) Serie y número correlativo del documento. La serie será distinta para cada establecimiento del contribuyente. Se exceptúan los documentos tributarios electrónicos emitidos bajo el Régimen FEL, que tendrán la serie y número del documento asignados en cada autorización.
- 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.
 - e. Para el Régimen Especial de Contribuyente Agropecuario, según así corresponda, las frases:
 - i) "Con forma de pago sobre ventas brutas".
 - ii) "Con forma de pago sobre las utilidades, no retener".
 - f. Para el Régimen Electrónico de Pequeño Contribuyente y el Régimen Electrónico Especial de Contribuyente Agropecuario la frase: "No retener" y el número de resolución de incorporación al régimen.
- 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 tiene NIT, el emisor deberá consignar el Código Único de Identificación -CUI- del Documento Personal de Identificación -DPI- o bien el número de identificación de persona natural extranjera o jurídica extranjera.

Podrán consignarse las palabras consumidor final o las siglas "CF" en los documentos que acrediten ventas de bienes o prestación de servicios inferiores a dos mil quinientos quetzales (Q. 2,500.00).

En casos de fuerza mayor y debidamente justificados por los emisores, previa solicitud de éstos, la Administración Tributaria podrá autorizar que la aplicación de lo dispuesto en este numeral, pueda realizarse de forma progresiva, estableciendo para el efecto los mecanismos y plazos correspondientes.

- 10) Detalle o descripción de la venta, el servicio prestado o de los arrendamientos y de sus respectivos valores.
- 11) Descuentos concedidos, sí los hubiere.
- 12) Cargos aplicados con motivo de la transacción.
- 13) Precio total de la operación, con inclusión del impuesto cuando corresponda...

(Presidente de La República, 2013)

3.2.2 La administración tributaria tiene todos los documentos

Una característica importante, es que la Administración Tributaria posee todos los documentos, representa una ventaja para la SAT, para fines de control, verificación y fiscalización, al momento de realizar auditorías, los auditores tributarios ya no necesitan solicitar las facturas de ventas y de compras, pues las pueden visualizar en la base de datos de SAT, lo que implica eficacia y eficiencia en el desarrollo de las auditorías. El Banco Interamericano de Desarrollo y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2018), establecen:

Esta característica genera a la vez enormes potencialidades y desafíos para la administración. El solo almacenamiento de todos los documentos se torna un reto, cualquier procesamiento de los mismos demanda una capacidad de cómputo muy superior a la que una administración determinada habría tenido antes de la implantación del sistema. Cuando el sistema esté plenamente implantado (masificación), el número de facturas electrónicas que la administración tributaria (AT) recibirá y procesará en unos pocos días, será significativamente mayor al número de declaraciones y archivos de información de terceros recibidos en un año. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 6)

Cuando las facturas eran en papel, el contribuyente solicitaba una autorización para impresión de documentos, esta resolución era emitida por la SAT, posterior a ello se requerían los servicios de una imprenta para el tiraje de los documentos, el contribuyente tenía que archivar los talonarios de facturas que recibía, y mientras lo iba necesitando, las iba usando, en la mayoría de casos las facturas tenían duplicados y triplicado, siendo la factura original del cliente, las copias quedaban en posesión del contribuyente y en algunos casos para quien le registraba las operaciones contables. Por tanto, la Administración Tributaria tenía acceso a las facturas, únicamente a través de un requerimiento de información, situación que ahora es totalmente distinta, pues la SAT posee la totalidad de documentos emitidos.

3.2.3 Beneficios del usuario (contribuyente)

En cuanto a los beneficios del contribuyente, al igual que con la Administración Tributaria, se puede considerar una ventaja es tener acceso en cualquier momento a las facturas emitidas y recibidas desde cualquier dispositivo electrónico, así mismo, al no tener que pagar por la impresión de los talonarios de facturas como anteriormente se hacía, el contribuyente obtiene un ahorro de recursos, un factor a resaltar, es que para aquellos contribuyentes que por el volumen de operaciones, no requiera la contratación de una empresa certificadora, las facturas electrónicas en línea pueden emitirse desde el portal de la SAT sin costo alguno. Por otro lado, representa amabilidad con el medio ambiente, pues según lo establezca el contribuyente, ya no hay necesidad de imprimir las cantidades de facturas que se imprimían antes.

La implementación de un sistema nacional de facturación electrónica de carácter generalizado supone ventajas importantes para los contribuyentes, tanto en cuanto a la disminución del costo de cumplimiento, como en la posibilidad de mejorar su eficiencia gracias a la reducción de costos operativos y a las posibilidades de automatización. La disminución de los costos para los contribuyentes que son grandes emisores de facturas viene dada por aspectos como ahorro de papel, espacio físico de almacenamiento de documentos por el tiempo requerido por la norma; y en el ahorro relacionado con el envío físico de documentos a los clientes. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 7)

3.2.4 Los documentos están firmados digitalmente

La factura electrónica requiere firma electrónica, lo que implica mayor seguridad en los documentos, para Guatemala, el decreto 47-2008, Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, es la normativa que contiene las regulaciones establecidas para el uso de esta tecnología.

En Guatemala, las facturas electrónicas contienen la firma electrónica del contribuyente, en la agencia virtual de la SAT, se elabora la factura, para lo cual hay que introducir la información requerida, previo a ser autorizada, el sistema requiere la firma electrónica, la cual consiste en una contraseña que se ingresa al momento de darse de alta como emisor de factura electrónica.

Las Facturas Electrónicas son firmadas y autenticadas para que permitan precisar la autoría del documento, impidan el rechazo del mismo por parte del emisor. Asimismo, incorporan mecanismos que garantizan, para todos los fines prácticos, que el contenido del documento es íntegro y que no presenta alteraciones después del proceso de firma. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 8)

3.2.5 Obligatoriedad de uso

Por último, hay que mencionar la obligatoriedad en el uso de la factura electrónica, para lo cual la Superintendencia de Administración Tributaria, ha ido incorporando grupos de contribuyentes al Régimen de Factura Electrónica en Línea, como se detalla más adelante.

Aun cuando se puede considerar una buena práctica introducir un sistema de facturación electrónica con carácter optativo durante un amplio espacio de adhesión voluntaria, la experiencia internacional muestra que estos sistemas solo se consolidan con la obligatoriedad de su uso. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 8)

Algunos países han optado ya por obligar al uso de documento electrónico a todos los contribuyentes responsables de impuestos indirectos al consumo, otros han establecido estrategias progresivas para extender el alcance de la misma, por aspectos como actividad o sector económico, volumen de facturación, situación previa de los contribuyentes en relación con la emisión de facturas de papel, total de ventas o ubicación geográfica. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 8)

El Acuerdo de Directorio 024-2007 y sus reformas, incorporó a la factura electrónica para los contribuyentes especiales, sin embargo, no era de observancia obligatoria para la mayoría de contribuyentes. Es por ello que el artículo 6 del Decreto 4-2019, del Congreso de la República, Ley para la Reactivación Económica del Café, adiciona el artículo 29 “A” al Decreto 26-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual norma lo relativo a la Factura Electrónica para todos los contribuyentes inscritos en la Administración Tributaria.

Dicho artículo establece que la Administración Tributaria determinará qué personas individuales o jurídicas que califiquen para utilizar el régimen de factura electrónica con base a criterios tales como: Volumen de facturas emitidas, nivel de ingresos brutos facturados, vinculación económica, inscripción a Regímenes Especiales u otro criterio. Estipula también que dichos contribuyentes deben utilizar un sistema electrónico de registro de operaciones y de documentación de soporte de todas las operaciones del giro normal del negocio.

3.3 Ventajas y desafíos de la factura electrónica

3.3.1 Ventajas

3.3.1.1 Control tributario y acciones de auditoría

Como se expuso anteriormente, una característica de los sistemas de facturas electrónicas, es que la Administración Tributaria posee la totalidad de los documentos, por tanto, constituye una ventaja a la hora de realizar auditoría para los contribuyentes, pues la información se tiene integrada.

La primera ventaja es la de control tributario, la cual es evidente por razones antes mencionadas, pero que vale la pena desarrollar. La primera razón es que permite el control por oposición de intereses, lo que no solo asegura que los contribuyentes tengan incentivos para ser parte del sistema, sino que también hace poco probable su colusión para tratar de engañar al fisco. Por otro lado, la información generada por el sistema de Factura Electrónica contribuye a detectar comportamientos inusuales o irregulares de los contribuyentes, lo cual mejora la efectividad de la equidad fiscal. Una tercera ventaja en términos de control tributario es la identificación del momento de causación de los impuestos (IVA, renta, etc.), lo cual colabora a dirigir mejor los esfuerzos para el cobro impositivo, es decir, sin espacio para maniobras espurias... (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 24)

Para Guatemala las facturas electrónicas son enviadas a la Superintendencia de Administración Tributaria, de manera inmediata, por tanto, puede acceder a las mismas desde el momento que son elaboradas y certificadas con la firma electrónica. Por tanto, contribuye a reducir el riesgo que algunos contribuyentes pretendan realizar acciones fraudulentas, en el sentido de alterar o anular documentos con la finalidad de evadir impuestos.

Para el caso de las facturas emitidas que por alguna razón necesitan anularse, este proceso requiere que el contribuyente ingrese el motivo por el cual se anulará el documento y su firma digital para validar la operación, por tanto, la administración tributaria en todo momento tiene conocimiento y acceso a dichas acciones.

Como se mencionó anteriormente, la Superintendencia de Administración Tributaria, ha implementado el servicio de Libro Electrónico Tributario -LET-, el cual está disponible en la agencia virtual, esta herramienta elabora los libros de Compras y Ventas agrupando las facturas electrónicas emitidas y recibidas de cada contribuyente. Se ha implementado de manera gradual, comenzando por el LET para los contribuyentes inscritos en el régimen de Pequeño Contribuyente, el LET para regímenes especiales del IVA, LET para profesionales liberales, y por último LET para IVA General.

Cabe mencionar que el uso de dicho servicio, por el momento es de forma voluntaria. En la medida que los contribuyentes vayan utilizando el servicio LET, la SAT, dispondrá de los libros de Compras y Ventas de manera inmediata, para efectos de auditorías puede ser una herramienta de mucha utilidad, teniendo en cuenta que ya a través de Declaraguat, la SAT tiene la información de las declaraciones, puede confrontarse la información de ambas herramientas para comprobar la autenticidad de los registros.

3.3.1.2 Dinámica en las operaciones

El aumento de la tecnología, hace que el comercio esté evolucionando constantemente y que cada vez existan diferentes alternativas para compra y venta de mercancías. Mientras que, en tiempos

pasados, se acudía a un lugar físico para comprar algún bien, hoy en día, puede adquirirse sin salir de casa. Por tanto, el comercio electrónico ha ido en aumento día con día. La factura electrónica, contribuyen a este aumento, pues los consumidores tienen mayor seguridad en realizar compras con empresas que están constituidas legalmente y cumplen con las normativas a las que están sujetas. Esta seguridad radica en que, a través de las facturas electrónicas, el consumidor obtiene beneficios tales como soporte y garantía de un bien que recibirá posteriormente.

La FE imprime una fuerte dinámica en las relaciones comerciales de los contribuyentes, por lo que se puede considerar como una externalidad positiva. En efecto, la FE hace más eficientes las operaciones comerciales, puesto que se pueden llegar a eliminar completamente los registros físicos de las transacciones. Lo anterior, aunado a un entorno donde las Tecnologías de Información y Comunicación (TICs) son lo habitual y están al alcance de la mayoría de la población, hacen de la factura electrónica un mecanismo que colabora con la inmediatez de las relaciones económicas. De hecho, el comercio electrónico se podría impulsar por el uso generalizado de la factura electrónica, pues mejora la percepción de confianza en las transacciones y, por lo tanto, la interacción con los clientes. Por último, mantener registros electrónicos de las transacciones de compras y ventas hace que el impuesto se deduzca de manera automática y por lo tanto disminuyen los costos de cumplimiento tributario. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 25)

3.3.1.3 Beneficios contables

El contribuyente también obtiene beneficios o ventajas al utilizar la factura electrónica, beneficios que implican la reducción de costos de operación; para el caso de Guatemala, quienes están inscritos en el régimen de pequeño contribuyente, no están obligados a registrar a un contador para que opere sus registros contables, a través del sistema Declaraguat el mismo contribuyente puede elaborar sus declaraciones. Sin embargo, no siempre tienen los conocimientos técnicos para entender la dinámica de las declaraciones y sus obligaciones formales, es por ello que, a día de hoy, previo a la elaboración de la declaración, el contribuyente puede consultar todas las facturas emitidas y recibidas en un determinado período.

Una de las obligaciones formales para el pequeño contribuyente, es llevar al día de forma mensual un libro de compras y ventas, a día de hoy, con la implementación del servicio libro electrónico tributario para pequeño contribuyente, esta obligación puede ser realizada por el mismo contribuyente, sin necesidad de contratar los servicios de algún contador.

La creación de una plataforma informática para el soporte de la FE también tiene ventajas para los contribuyentes. La primera de ellas es que tiene el potencial para convertirse en un sistema contable para los contribuyentes. Esto es especialmente importante para pequeñas y medianas empresas que no cuentan con recursos para un sistema contable robusto. Además, reduce los costos de facturación pues se prescinde del papel, también se prescinde de los costos de almacenamiento de papelería como resguardo contable y administrativo. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 26)

A la factura electrónica en línea y al libro electrónico tributario, se suma el servicio de retenciones el web, con el cual el contribuyente puede consultar las retenciones de IVA e ISR que le han efectuado, de esta manera tiene toda la información que necesita para la elaboración de sus declaraciones.

3.3.1.4 Seguridad de la información

Una de las ventajas más importantes para resaltar, es la seguridad de la información, pues cuando las facturas se utilizaban en papel, estos documentos podían desaparecer, ocasionando inconvenientes para su recuperación. Con la implementación de la factura electrónica en línea, el contribuyente tiene acceso a los documentos en cualquier momento, además al estar todas las facturas alojadas en la plataforma de la Superintendencia de Administración Tributaria, se reduce el riesgo de que estas puedan ser manipuladas o alteradas. Cabe mencionar, además de la administración tributaria, únicamente el contribuyente tiene acceso para la emisión, visualización y descarga de sus facturas electrónicas.

Por último, es importante mencionar 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. Además, al ser un sistema público con tanta información de los contribuyentes, es necesario utilizar sofisticados sistemas seguridad. Actualmente, ya es habitual el uso de firmas electrónicas u otros dispositivos de seguridad... (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 26)

3.3.2 Desafíos

La implementación de la factura electrónica, representa ventajas, sin embargo, es importante analizar los desafíos inherentes que implica este nuevo sistema, a continuación, se describen los más relevantes.

3.3.2.1 Facturas electrónicas apócrifas

Las facturas electrónicas apócrifas, son documentos que carecen de autenticidad, generalmente van encaminadas a la evasión o defraudación tributaria. Anteriormente, se daba el caso, que ocasionalmente, los contribuyentes con el objeto de disminuir su base imponible, alteraban o manipulaban las facturas en papel, para lo cual la Administración Tributaria, no tenía el alcance para encontrar estas operaciones fraudulentas. Con la implementación del régimen de factura electrónica en línea, el riesgo de estas alteraciones se reduce, pues en los reportes que genera dicho sistema, se visualiza si una factura ha sido anulada, la razón por la que fue anulada y en la fecha que se realizó la anulación.

En efecto, el hecho de que la factura sea electrónica no elimina el tradicional problema de las facturas apócrifas, que se emiten ilícitamente sin apego a la realidad económica. Detrás de la factura apócrifa está, generalmente, la intención de disminuir de manera fraudulenta los montos a declarar y pagar de los impuestos, o en otros casos, los de disimular y justificar operaciones o ingresos no justificados. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 27)

Caso más complejo es descubrir aquellas facturas que han sido elaboradas para respaldar un acto de simulación, es decir para justificar ingresos ilícitos o de dudosa procedencia. Es por ello que el desafío de la Superintendencia de Administración Tributaria, es implementar los mecanismos para la verificación de extremos necesarios que le permitan obtener evidencias suficientes, en caso de tener indicios de estos actos fraudulentos.

La incorporación de la factura electrónica incide en el abordaje del problema de la falsificación de las facturas, particularmente en los casos de falsedad material. Sin embargo, el documento electrónico per se, no elimina las dificultades que surgen de la falsedad ideológica o de la simulación de operaciones. En estos casos se utilizan documentos fiscales auténticos, incluso con flujos de dinero comprobables, pero que no reflejan la realidad de los

hechos, sea por la alteración de los elementos descritos o por su completa inexistencia. En los casos en que existan flujos financieros comprobables, el generador de esos pagos recupera los montos después del cobro de las “comisiones” generadas en el proceso. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 27)

3.3.2.2 Demanda de servicios

La saturación de los sistemas informáticos implementados, es un desafío en el que SAT debe trabajar, pues tanto la página de Declaraguat, como la agencia virtual han presentado problemas principalmente los últimos días en que vencen los impuestos, los inconvenientes más comunes son que las páginas no cargan, incluso no se pueden emitir ni anular facturas cuando el sistema está saturado.

Las Administraciones Tributarias, en virtud de tener los documentos electrónicos en su totalidad, va a recibir demandas de servicios asociados a la gestión del sistema que antes no esperaba y que requerirán recursos, procesos y soporte técnico. Muchos de esos servicios pasan por la gestión de los propios documentos, como mecanismos de consulta y descarga de todos los documentos emitidos por y para un contribuyente, comprobación de validez de representación impresa y hasta de dar fe de la integridad de un documento ante terceros. (Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, pág. 29)

3.4 Particularidades de la factura electrónica en Guatemala

3.4.1 La factura electrónica FACE

El Acuerdo de Directorio número 024-2007, de la Superintendencia de Administración Tributaria, modificado por los Acuerdos de Directorio 31-2007 y 8-2011, artículo 1, sentó las primeras bases de un sistema de facturación electrónica que para el año 2007 era poco implementado, de esta forma dicho acuerdo tenía por objetivo normar:

...lo relativo a la emisión y control de las facturas, notas de crédito y notas de débito y otros documentos de forma electrónica en línea, que serán definidos como Documentos Tributarios Electrónicos o también denominados DTE y lo relativo a la conservación en medios electrónicos información de facturas y documentos emitidos originalmente en papel o medios impresos originalmente. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2007)

Así mismo, el artículo 3 inciso “a” establece:

La factura electrónica es una modalidad de comprobante de pago, en la que no se emplea el papel como soporte para demostrar su autenticidad. Por eso, 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 dependen de la presente normativa y de otros requisitos que definen las leyes de Guatemala. Las facturas electrónicas deben cumplir con los requisitos que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, tendrán la misma validez que la factura y documentos impresos, indistintamente servirán para comprobar la realización de una transacción comercial entre un comprador y un vendedor, comprometer la entrega de un bien o servicio y obligar a realizar el pago correspondiente... (Superintendencia de Administración Tributaria, 2007)

3.4.2 Régimen FEL

El modelo operativo o sistema implementado para la emisión de documentos tributarios electrónicos, es denominado Régimen de factura electrónica en línea. Así como lo establece el Acuerdo Gubernativo No. 222-2019 Reformas al Acuerdo Gubernativo número 5.2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo 1 inciso j):

“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.” (Ministerio de Finanzas Públicas, 2018)

La emisión de facturas electrónicas en línea, así como de otro documento tributario electrónico, se realiza por medio de la Agencia Virtual del contribuyente que la Administración Tributaria ha habilitado. En dicho proceso es necesario que el contribuyente utilice una Firma Electrónica para la emisión de cada documento, posterior a esto se necesita de un certificador autorizado por la administración tributaria. Al respecto, el Acuerdo de Directorio número 13-2018, artículo 15, establece:

La SAT podrá ejercer la función de certificador a través de los sistemas informáticos de emisión y certificación de DTE que ponga a disposición de los contribuyentes, sin cumplir con presentar la documentación requerida para obtener autorización de operar como certificador, establecida en el presente artículo. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2018)

3.4.3 App FEL

La Superintendencia de Administración Tributaria, implementó la aplicación factura electrónica en línea, para que los contribuyentes desde cualquier dispositivo electrónico puedan emitir, anular y consultar sus facturas electrónicas emitidas, así como también puedan consultar sus facturas electrónicas recibidas.

Es la aplicación de la Factura Electrónica en Línea FEL, la cual está disponible para dispositivos móviles Android e iOS y que agiliza la emisión de facturas electrónicas. La nueva APP tiene todas las funcionalidades y características de diseño e ingeniería que permiten a los contribuyentes emitir facturas desde su teléfono inteligente o Tablet de manera fácil, rápida y segura. Algunas de sus características son: ingreso con usuario y contraseña, huella digital y reconocimiento facial, acceso directo a la emisión de la factura y envío de las facturas por distintas plataformas. Está disponible en Google PlayStore para dispositivos Android y en el APP Store de Apple. Con la APP FEL, SAT busca acercarse a todos los contribuyentes que emiten facturas, implementando tecnologías y procedimientos de última generación para así coadyuvar en la estrategia de cumplimiento tributario impulsada desde la administración tributaria, para así contribuir por el país que todos queremos. (Superintendencia de Administración Tributaria, s.f.)

3.4.4 Reportes generados por el régimen FEL

Estos reportes son los que se generan desde la agencia virtual de cualquier persona que esté inscrita en el Registro Tributario Unificado, al cual se puede acceder con el NIT y una contraseña personalizada por el contribuyente. Para generarlo, se selecciona la opción “Servicios Tributarios” del menú principal, posteriormente se elige Factura Electrónica en Línea (FEL), Consulta DTE. El sistema despliega una interfaz en donde se debe elegir qué tipo de reporte que se desea generar, si es el de facturas electrónicas emitidas o facturas electrónica recibidas. Así mismo, se debe elegir el rango de fecha que se desea consultar, así como ítems específicos tales como: Establecimiento, tipo de DTE, número de autorización, ID del receptor, estado del DTE, serie, número, moneda, monto total, impuesto y NIT del certificador.

Dependiendo la información que se solicite, el sistema devuelve información bien sea de una sola factura o de un determinado rango de fecha o proveedor específico. Las facturas pueden visualizarse en archivo PDF, o bien puede descargarse un archivo Excel. Los reportes de facturas emitidas y recibidas tienen los mismos datos, dichos reportes despliega los siguientes datos: Fecha

de emisión, número de autorización, tipo de DTE (nombre), serie, número de DTE, NIT del emisor, nombre completo del emisor, código del establecimiento, nombre del establecimiento, ID del receptor (Es el NIT), nombre completo del receptor, NIT del certificador, nombre completo del certificador, moneda, monto (Gran total), estado, marca de anulado, fecha de anulación, IVA (monto del impuesto), Impuestos específicos tales como: Impuesto a la distribución del petróleo, Impuesto a la distribución del tabaco, Impuesto a la distribución del Cemento, Impuesto a la distribución de bebidas, Impuesto al turismo, timbre de prensa, tasas.

CAPÍTULO IV

4 INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN FEL DE LAS MODALIDADES DE ADQUISICIONES DEL ESTADO SEGÚN LA LEY DE CONTRATACIONES DEL ESTADO

La Superintendencia de Administración Tributaria, ha ido incorporando los segmentos al régimen de factura electrónica en línea, para lo cual ha emitido resoluciones en las cuales incorpora de oficio a los contribuyentes, estableciendo un plazo a partir del cual, el régimen FEL, será el único medio autorizado para la emisión de facturas.

La administración tributaria, ha incorporado al régimen FEL, a los contribuyentes que pertenecen a los siguientes sectores:

4.1 Proveedores del Estado

A partir del 13 de marzo de 2019, los proveedores del Estado quedan incorporados al régimen FEL, derivado que la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la Resolución número SAT-DSJ-243-2019, artículo 1, ha resuelto:

...incorporar al Régimen de Factura Electrónica en Línea –FEL- a los contribuyentes que provean bienes, obras, servicio, y suministros a las entidades del Estado y sus dependencias, bajo las modalidades de adquisición, de contrato abierto, cotización, licitación, y subasta electrónica inversa. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2019)

Tomando como base la resolución anterior, se definen las modalidades de adquisición en las cuales los proveedores deben emitir Factura Electrónica.

4.1.1 Contrato abierto

Como su nombre lo indica, esta modalidad de adquisición, es un contrato para la adquisición de bienes o contratación de servicios, que, por la demanda de los mismos, su abastecimiento es

indispensable para el funcionamiento de las entidades del Estado, esta modalidad tiene la particularidad que es coordinada por la Dirección general de adquisiciones del Estado, del Ministerio de Finanzas Públicas. Posterior a su aprobación, las entidades del Estado pueden adquirir los bienes y servicios establecidos en el catálogo de productos con los proveedores seleccionados, sin que sea necesario realizar evento de cotización o licitación. De conformidad con el Decreto 57-92, Ley de Contrataciones del Estado, artículo 46:

Contrato abierto es la modalidad de adquisición coordinada por el Ministerio de Finanzas Públicas, a través de la Dirección General de Adquisiciones del Estado, con el objeto de seleccionar proveedores de bienes, suministros y servicios de uso general y constante, o de considerable demanda, previa calificación y adjudicación de los distintos rubros que se hubieren convocado a concurso público, a solicitud de dos o más instituciones... a excepción de los Ministerios de Salud Pública y Asistencia Social, Educación, Gobernación y el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que lo podrán hacer de manera individual... (Congreso de la República, 1992)

4.1.2 Cotización

La Cotización es la modalidad, por medio de la cual se adquiere un bien servicio por monto mayor a Q.90,000.00 pero menor a Q.900,000.00. Para lo cual, el proceso de adjudicación comienza con la publicación con las bases del evento, siendo nombrada una junta de cotización para la elección del mejor oferente. Así como lo establece el Decreto 57-92, Ley de Contrataciones del Estado, artículo 38:

Cuando el precio de los bienes, de las obras, suministros o remuneración de los servicios exceda de noventa mil Quetzales (Q.90,000.00) y no sobrepase los siguientes montos, la compra o contratación podrá hacerse por el sistema de cotización así:

- a) Para las municipalidades, que no exceda de novecientos mil Quetzales (Q.900,000.00);
- b) Para el Estado y otras entidades, que no exceda de novecientos mil Quetzales (Q.900,000.00). (Congreso de la República, 1992)

4.1.3 Licitación

La Licitación es la modalidad, en la que el valor del bien o servicio, excede el monto de Q.900,000.00, que es el techo de la modalidad de cotización, para la adjudicación se sigue el mismo

proceso que en la cotización, debiéndose nombrar una junta de licitación que determinará a quién se adjudicará el evento. La Ley de Contrataciones del Estado, artículo 17, establece:

“Cuando el monto total de los bienes, suministros y obras, exceda los límites del régimen de cotización la compra o contratación deberá hacerse por Licitación Pública, salvo los casos de excepción.” (Congreso de la República, 1992)

4.1.4 Subasta electrónica inversa

La subasta electrónica inversa es la modalidad de adquisición por medio de la cual, oferentes habilitados pujarán por brindar el precio más bajo, utilizando como base el precio de referencia proporcionado por el Instituto Nacional de Estadística, tal como lo establece el Decreto 57-92, Ley de contrataciones del Estado, artículo 54 Bis:

La subasta electrónica inversa es una modalidad de adquisición pública de obra pública, construcciones por contrato, bienes y servicios estandarizados u homologados, dinámica, operada en el sistema GUATECOMPRAS, en la cual los postores habilitados puján de forma pública, electrónica y en tiempo real, durante un plazo preestablecido, con base a un precio de referencia de conocimiento público previo al evento, el cual servirá como techo de partida para el proceso. Las posturas durante la puja no podrán proponer precios superiores al de referencia y deberán aceptarse solo posturas con precios menores a la postura anterior. La adjudicación se hará a la postura con el precio más bajo obtenido durante el proceso. El precio de referencia techo lo proporcionará el Instituto Nacional de Estadística -INE-... (Congreso de la República, 1992)

4.2 Servicios profesionales

El Estado y sus entidades, requieren la contratación de profesionales, consultorías y asesorías para desarrollar actividades encaminadas a la consecución de sus objetivos, dichos servicios son contratados bajo el renglón 029, Otras remuneraciones de personal, o bien por el sub grupo de gasto 18, Servicios técnicos y profesionales. Los cuales son contratados de manera temporal y sin relación de dependencia.

Por medio de la resolución de Superintendencia número SAT-DSI-DSI 838 2019, artículo 1, de fecha 21 de agosto de 2019, la SAT resuelve:

Incorporar al Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL, a los contribuyentes que provean Servicios Profesionales Individuales en General, a los organismos del estado, entidades descentralizadas y autónomas incluyendo las Municipalidades, entidades o empresas cualquiera que sea su forma de organización cuyo capital mayoritariamente esté conformado con aportaciones del estado, cualquier entidad sin fines de lucro que reciba, administre o ejecute fondos públicos, entidades de cualquier naturaleza que tengan como fuente de ingresos, ya sea total o parcialmente, recursos, subsidios o aportes del estado respecto a los mismos, fideicomisos constituidos con fondos públicos y sociales y las demás instituciones que conforman el sector público, establecidas en el artículo 1 del Decreto número 57-92 del Congreso de la República de Guatemala. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2019)

Dicha disposición cobró vigencia a partir del 12 de septiembre de 2019.

4.3 Servicios técnicos

Al igual que los servicios profesionales, el Estado y sus entidades requieren la contratación de servicios técnicos, los cuales son contratados de forma temporal y sin relación de dependencia, como sucede con los servicios profesionales. Por medio de la Resolución de Superintendencia número SAT-DSI-DSI 639-2020, artículo 1, de fecha 16 de julio de 2020, la SAT resuelve:

Incorporar al Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL) a los contribuyentes que presten Servicios Técnicos a los Organismos del Estado, sus entidades descentralizadas y autónomas incluyendo las Municipalidades, entidades o empresas cualquiera que sea su forma de organización cuyo capital mayoritariamente esté conformado con aportaciones del Estado, cualquier entidad sin fines de lucro que reciba, administre o ejecute fondos públicos, las entidades de cualquier naturaleza que tengan como fuente de ingresos, ya sea total o parcialmente, recursos, subsidios o aportes del Estado respecto a los mismos, fideicomisos constituidos con fondos públicos y sociales, y las demás instituciones que conforman el Sector Público, establecidas en el artículo 1 del Decreto número 57-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Contrataciones del Estado. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2020)

Los proveedores del Estado de servicios técnicos, utilizaron las facturas autorizadas en papel hasta el 31 de diciembre de 2020. Por lo cual a partir del 01 de enero de 2021, fueron incorporados de oficio al régimen FEL. La resolución entró en vigencia a partir del 30 de septiembre de 2020.

4.4 Proveedores en las modalidades de compra directa y compra de baja cuantía

Por medio de la resolución de Superintendencia número SAT-DSI-887-220, de fecha 08 de octubre de 2020, artículo 1, la SAT resuelve:

Incorporar al Régimen de Factura Electrónica en Línea FEL a los contribuyentes que provean bienes, obras, suministros y servicios bajo las modalidades específicas de adquisición pública denominadas Compra Directa y Compra de Baja Cuantía a los Organismos del Estado, sus entidades descentralizadas y autónomas incluyendo las Municipalidades, entidades o empresas cualquiera que sea su forma de organización cuyo capital mayoritariamente esté conformado con aportaciones del Estado, cualquier entidad sin fines de lucro que reciba, administre o ejecute fondos públicos, las entidades de cualquier naturaleza que tengan como fuente de ingresos, ya sea total o parcialmente, recursos, subsidios o aportes del Estado respecto a los mismos, fideicomisos constituidos con fondos públicos y sociales, y las demás instituciones que conforman el Sector Público... (Superintendencia de Administración Tributaria, 2020)

Dicha disposición cobró vigencia a partir del 1 de abril del año 2021, exceptuando de dicha obligación las compras menos a Q.2,500.00 sin IVA incluido.

4.4.1 Compra de baja cuantía

La modalidad de compra de baja cuantía, es la adquisición de un bien o servicio, que su valor no excede los Q10,000.00. Para lo cual, no necesita realizarse ninguna publicación en el portal Guatecompras, si no las entidades lo adquieren directamente del proveedor o prestador del servicio sin ningún otro requisito. El Decreto 57-92, Ley de Contrataciones del Estado, artículo 43 inciso a, establece:

La modalidad de compra de baja cuantía consiste en la adquisición directa de bienes, suministros, obras y servicios, exceptuada de los requerimientos de los procesos competitivos de las demás modalidades de adquisición pública contenidas en Ley, cuando la adquisición sea por un monto de hasta diez mil Quetzales (Q.10,000.00). La compra de baja cuantía se realizará bajo la responsabilidad de quien autorice la adquisición pública. Las compras de baja cuantía deberán publicarse en GUATECOMPRAS, una vez recibido el bien, servicio o suministro, debiendo publicar la documentación de respaldo, conforme al expediente administrativo que ampare la negociación realizada, por constituir información pública de oficio. Cada entidad determinará los procedimientos para la aplicación de esta modalidad. (Congreso de la República, 1992)

4.4.2 Compra directa

La modalidad de compra directa, se utiliza cuando se adquieren bienes o servicios que su valor sea mayor a Q.10,000.00 pero menor a Q.90,000.00. Para lo cual la entidad deberá publicar en Guatecompras el evento, posteriormente los proveedores presentarán su oferta electrónica, y la autoridad respectiva, adjudicará la compra al mejor oferente. De conformidad con el Decreto 57-92, Ley de Contrataciones del Estado, artículo 43 inciso b:

La modalidad de compra directa consiste en la adquisición de bienes, suministros, obras y servicios a través de una oferta electrónica en el sistema GUATECOMPRAS, prescindiendo de los procedimientos de licitación o cotización, cuando la adquisición sea por montos mayores a diez mil Quetzales (Q.10,000.00) y que no supere los noventa mil Quetzales (Q.90,000.00). (Congreso de la República, 1992).

Entre la publicación del concurso en GUATECOMPRAS y la recepción de ofertas deberá mediar un plazo no menor a un (1) día hábil. Para la adjudicación deberán tomarse en cuenta el precio, la calidad y otras condiciones que se definan previamente en la oferta electrónica, cuando corresponda. Esta modalidad de compra se realizará bajo la responsabilidad de quien autorice la adquisición. (Congreso de la República, 1992)

4.5 Contribuyentes que provean bienes, obras, suministros y servicios bajo las modalidades específicas de adquisición pública

Por medio de la resolución de Superintendencia número SAT-DS1-398-2021, de fecha 29 de abril de 2021, artículo 1, la SAT resuelve:

Incorporar al Régimen de Factura Electrónica en Línea -FEL- a los contribuyentes que provean bienes, obras, suministros y servicios bajo las modalidades específicas de adquisición pública denominadas: Adquisición con proveedor único, Arrendamientos, Arrendamiento y adquisición de bienes inmuebles y Dragado a los Organismos del Estado, sus entidades descentralizadas y autónomas incluyendo las Municipalidades, entidades o empresas cualquiera que sea su forma de organización cuyo capital mayoritariamente esté conformado con aportaciones del Estado, cualquier entidad sin fines de lucro que reciba, administre o ejecute fondos públicos, las entidades de cualquier naturaleza que tengan como fuente de ingresos, ya sea total o parcialmente, recursos, subsidios o aportes del Estado respecto a los mismos, fideicomisos constituidos con fondos públicos y sociales, y las demás instituciones que conforman el Sector Público; establecidas en el artículo 1 del Decreto número 57-92 del Congreso de la República de Guatemala. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2021),

Dicha disposición cobró vigencia el 10 de agosto de 2021.

4.5.1 Adquisición con proveedor único:

Esta modalidad como su nombre lo indica, regula las adquisiciones de bienes y servicios que, por su naturaleza, son suministradas únicamente por un proveedor. La Ley de contrataciones del Estado artículo 43 inciso c, establece:

La modalidad de adquisición con proveedor único es, en la que el bien, servicio, producto o insumos a adquirir, por su naturaleza y condiciones, solamente puede ser adquirido de un solo proveedor. Para establecer el extremo al que se refiere el párrafo anterior, el organismo, dependencia o entidad interesada hará una publicación en el Diario Oficial, otra en uno de los diarios de mayor circulación en el país y en GUAATECOMPRAS, invitando a los interesados en ofertar la contratación de los bienes, suministros o servicios solicitados, señalando día, hora y lugar para que presenten su disposición a ofertar. En dicha invitación se especificarán las características de lo que se desea adquirir y el plazo para presentar la manifestación de interés, el cual no podrá ser mayor de cinco (5) días hábiles a partir de la última publicación. (Congreso de la República, 1992)

4.5.2 Arrendamientos

Esta modalidad se refiere al arrendamiento de bienes muebles en los cuales se puede mencionar mobiliario, maquinaria, vehículos siempre y cuando no sean bienes inmuebles. Se aplica siempre y cuando no supere el monto de Q.90,000.00, caso contrario deberá cumplir con las formalidades de cotización o licitación según sea el caso. Para lo cual, la Ley de Contrataciones del Estado, artículo 43 inciso d, establece:

Los arrendamientos se sujetarán a la modalidad de cotización. Las bases de cotización y especificaciones técnicas, deberán requerir como mínimo:

1. Valor de compra del bien a arrendar;
2. Valor total del contrato o sumatoria de las cuotas y la opción a compra en su caso;
3. Valor mensual de las rentas o cuotas;
4. Causales de resolución del contrato;
5. En caso hubiere opción de compra, esta no podrá en ningún caso ser mayor al valor de una cuota mensual;
6. Detalle de la integración de la cuota o renta, especificando cargos por uso o goce, mantenimiento, seguros, costos implícitos u otros cargos, cuando hubiere;

7. Los seguros y garantías necesarias.

(Congreso de la República, 1992)

Así también, el Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado, artículo 29, establece:

Para arrendamientos de bienes muebles, vehículos, maquinaria, equipo y en general todo aquello que no constituya un bien inmueble, cuyo monto de negociación no supere los Q.90,000.00, le serán aplicables las modalidades de baja cuantía y compra directa conforme los procedimientos que regula la Ley y este Reglamento. (Ministerio de Finanzas Públicas, 2016)

4.5.3 Arrendamiento de bienes inmuebles

Las entidades del Estado, pueden requerir el arrendamiento de bienes inmuebles, si carecen del inmueble y propiedad y su contratación sea necesaria para el cumplimiento de sus objetivos y actividades. La Ley de Contrataciones del Estado, artículo 43 inciso e, establece:

El arrendamiento de bienes inmuebles puede efectuarse siempre que el organismo, dependencia o entidad interesada careciere de ellos, los tuviere en cantidad insuficiente o en condiciones inadecuadas. Para el efecto, la dependencia o unidad interesada debe justificar la necesidad y conveniencia de la contratación, a precios razonables en relación a los existentes en el mercado. Con estos antecedentes, si lo considera procedente, la autoridad administrativa superior de la entidad interesada aprobará el contrato o acta, según corresponda, de acuerdo a la ley y al reglamento, sin perjuicio de poder aplicar el procedimiento de cotización, a criterio de la citada autoridad. (Congreso de la República, 1992)

4.5.4 Dragado

Para la modalidad de dragado, la Ley de Contrataciones del Estado, artículo 43 inciso f, lo define como:

La limpieza del fondo de los ríos, puertos y zonas navegables que requieran las entidades... únicamente se podrán realizar por administración; salvo situaciones derivadas de los estados de excepción declarados conforme la Ley de Orden Público, Decreto Número 7 de la Asamblea Nacional Constituyente. **(Congreso de la República, 1992)**

4.6 Contribuyentes que se encuentren registrados en el régimen general del impuesto al valor agregado

Por medio de la Resolución de Superintendencia Numero SAT-DSI-1240-2021, de fecha 17 de noviembre de 2021, artículo 1, la SAT, resolvió incorporar Régimen de Factura Electrónica en Línea -FEL- a las personas individuales y jurídicas que se están registradas en el Régimen General del Impuesto al Valor Agregado a más tardar el 01 de julio de 2022, para los cuales establece:

Vencido el plazo indicado, las autorizaciones vigentes de otro medios o formas de emisión de documentos tributarios y las autorizaciones para emitir facturas u otros documentos con NIT y nombre del receptor en blanco, quedarán sin efecto, constituyendo el Régimen FEL el único medio para la emisión de los documentos tributarios que se encuentren disponibles dentro del mismo. (Superintendencia de Administración Tributaria, 2021)

Dicha disposición cobró vigencia el 24 de febrero de 2022.

4.7 Contribuyentes que se encuentren inscritos en el régimen de pequeño contribuyente.

Por medio de la Resolución de Superintendencia Numero SAT-DSI-1350-2022, se incorpora al régimen FEL a los contribuyentes inscritos en el régimen de pequeño contribuyente, las resoluciones para utilizar facturas en papel, se podían utilizar hasta el 31 de marzo de 2023.

Sin embargo, por medio de la Resolución de Superintendencia SAT-DSI-400-2023, se amplía el plazo para el 01 de julio de 2023, para la incorporación al régimen FEL, de los contribuyentes inscritos en el régimen de pequeños contribuyentes.

Por último, por medio de la resolución de Superintendencia SAT-DSI-863-2023, la SAT habilita a los pequeños contribuyentes del IVA a seguir emitiendo facturas en papel, siempre y cuando lo soliciten, justificando el motivo que imposibilita materialmente su afiliación a FEL. Quienes no lo hagan, automáticamente a partir del 1 de julio de 2023 estarán afiliados a FEL y no podrán emitir más facturas en papel

CAPÍTULO V

5 CONVENIO DE COOPERACIÓN INTERINSTITUCIONAL E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE LA CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS Y LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como parte de la investigación, por medio del portal de acceso a la información pública de la Contraloría General de Cuentas, se indagó si existe algún convenio de cooperación interinstitucional suscritos entre la Contraloría General de Cuentas y la Superintendencia de Administración Tributaria, recibiendo como respuesta la Resolución DAP-RES-807-2023, de fecha veintidós de noviembre de dos mil veintitrés, adjuntando el Convenio de Cooperación Interinstitucional e intercambio de información entre la Contraloría General de Cuentas y la Superintendencia de Administración Tributaria, de fecha 23 de julio de 2021, y del cual se indica que su vigencia finalizó el 23 de julio de 2023.

Derivado del análisis de dicho documento, es importante mencionar los siguientes puntos:

5.1 Antecedentes:

Previo al último Convenio de Cooperación Suscrito entre la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- y la Contraloría General de Cuentas -CGC-, estaba vigente el Convenio suscrito el tres de enero de dos mil doce. Dicho convenio tenía como objeto poner a disposición de la Contraloría, el acceso a un servicio WEB para consultar la información de los sistemas del Registro Tributario Unificado -RTU- y del Registro Fiscal de Vehículos -VEH- desarrollados por la SAT. Este convenio quedó derogado en lo que estipula la cláusula “Décima” del convenio suscrito el 23 de julio de dos mil veintiuno.

5.2 Principios

El contrato fue suscrito tomando como base los siguientes principios: Principio de Confidencialidad, Principio de Autonomía, Principio de Reciprocidad, Principio de Gratitude y Principio de Pertinencia.

5.3 Compromisos de la CGC

Dentro de los principales asumidos por la Contraloría General de Cuentas, que sean relevantes para esta investigación, se puede mencionar: Cláusula quinta, numeral III, “Informar de forma oficial acerca de los perfiles de consulta, usuarios, horarios de consulta, entre otra información que requiera de la “SAT”, siendo responsabilidad de la “CGC”, la seguridad de la información, su resguardo y el uso que le dé la misma”

5.4 Compromisos de la SAT

Para esta investigación, se considera importante la cláusula sexta, “Compromisos de la SAT”; numeral II, “la Superintendencia de Administración Tributaria, se compromete a habilitar el servicio web sobre el enlace dedicado correspondiente a la CGC para consulta de información pública referente a: Registro tributario unificado -RTU-, Registro Fiscal de Vehículos, consulta pública de omisos e incumplimientos, consulta pública de verificador de Facturas en Línea FEL, entre otros.”

De igual forma, en el numeral III, la SAT se compromete a crear y asignar un usuario institucional, contraseña y política de cambio de contraseña, que permita a la CGC realizar las consultas referidas en el numeral II.

5.5 Vigencia

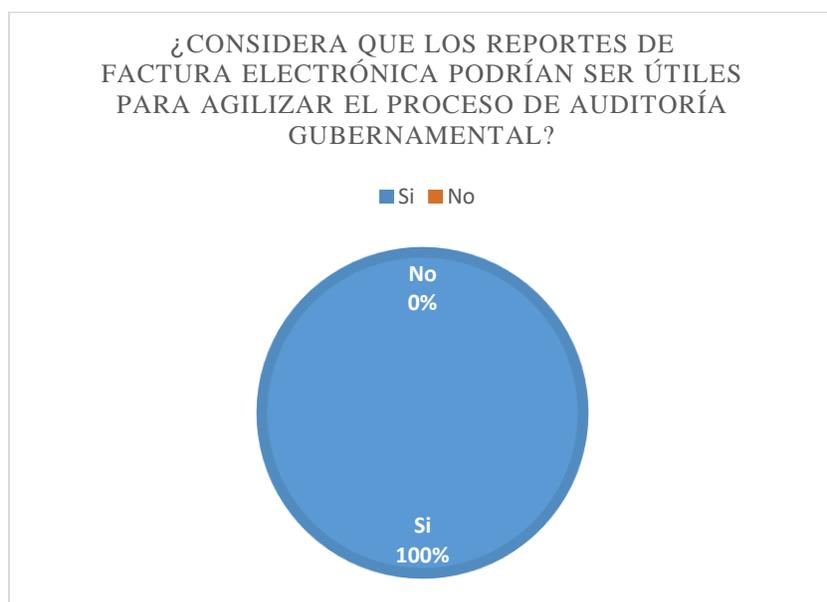
En la cláusula novena de dicho convenio, “Vigencia”, estipula que la vigencia del mismo es de 2 años a partir de la fecha de suscripción del convenio, dicho plazo podrá ser prorrogado entre las partes por medio de otro documento de igual naturaleza. Sin embargo, a la fecha de la consulta dicho convenio no se encontraba vigente y no se adjuntaron gestiones que evidenciaran que una de las entidades haya solicitado la renovación de dicho convenio.

CAPÍTULO VI

6 PRESENTACIÓN ANÁLISIS DE RESULTADOS

A continuación, se ofrece un análisis comparativo de resultados, en las interrogantes que más destacaron y que permitieron alcanzar los objetivos propuestos en la investigación; según las respuestas dadas por medio de las entrevistas realizadas a veinte auditores gubernamentales que laboran el Subcontraloría del Gasto Público de la Contraloría General de Cuentas, profesionales que en el ejercicio de sus labores cotidianas, emplean técnicas y procedimientos en la fiscalización de las entidades y organismos del Estado.

6.1 Utilidad de los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea en el proceso de fiscalización del gasto público



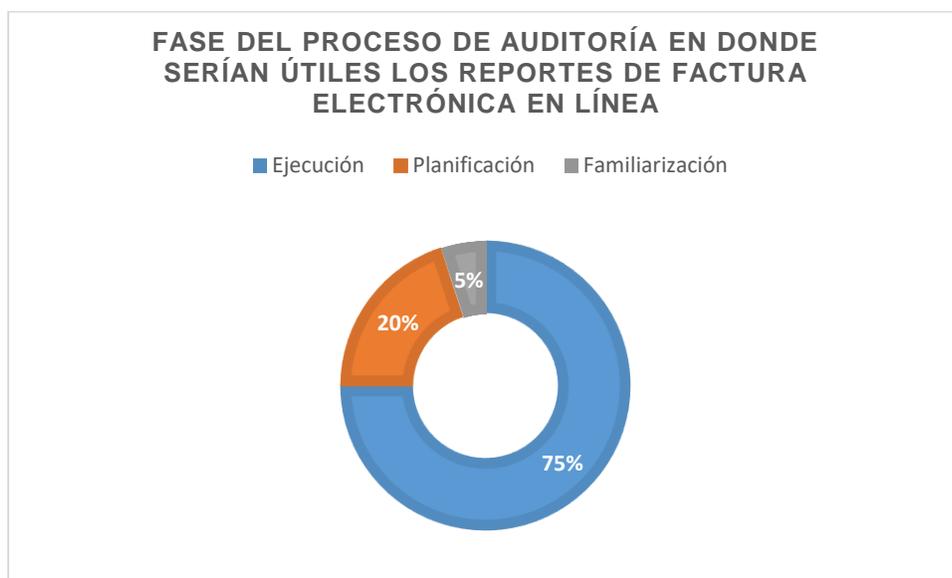
Fuente: Investigación de campo

Como se ha explicado anteriormente, en Guatemala se implementó el régimen de factura electrónica en línea de manera progresiva, a través de diferentes resoluciones emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, se ha incorporado a dicho sistema a grupos de contribuyentes que son proveedores del Estado, es por ello que, a día de hoy, todo contribuyente que se constituya en proveedor del Estado, está obligado a emitir factura electrónica en línea. Por

tal motivo, se ha indagado con los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas, sobre la utilidad que los reportes emitidos por el Régimen FEL pueda representar en el proceso de fiscalización del gasto público.

La totalidad de los entrevistados, coincide en que los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea, pueden ser útiles, ya que agilizarían el proceso de fiscalización, así pues, los auditores gubernamentales, tendrían una herramienta confiable que les brinde certeza en la información para poner en práctica técnicas y procedimientos de auditoría tales como, observación, cruces de información, integración de saldos, entre otros.

6.2 Fase en la que serían útiles los reportes



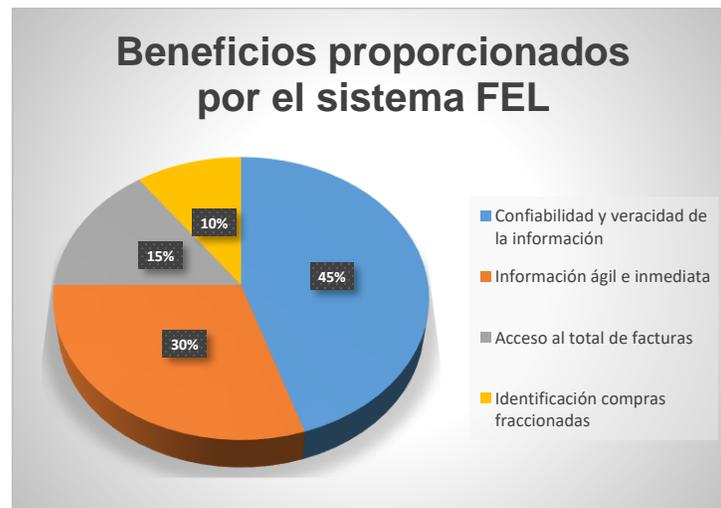
Fuente: Investigación de campo

Los manuales de auditoría gubernamental, vigentes a la fecha, establecen que en el proceso de auditoría gubernamental, existen cinco etapas, las cuales son: Familiarización con la entidad, planificación, ejecución, comunicación de los resultados y seguimiento. De los auditores entrevistados, el 75% respondió que los reportes serían de mayor utilidad en la fase de ejecución de la auditoría, mientras que un 20% respondió que son de mayor utilidad en la fase de planificación, el 5% restante indicó que se deben incluir desde la etapa de familiarización con la entidad.

La mayoría de los entrevistados respondió que los reportes generados por el Régimen de Factura Electrónica en línea serían de mayor utilidad en la etapa de ejecución, pues en esta fase es donde se aplican los procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y apropiada. En esta etapa, el auditor puede circularizar las adquisiciones que ha realizado la entidad fiscalizada con determinados proveedores, así como comprobar que las facturas que respaldan los comprobantes únicos de registro -CUR- fueron emitidas de acuerdo a la normativa vigente, de esta forma, el auditor gubernamental se ahorraría tiempo en estar revisando que las facturas tengan consignados los datos de la entidad fiscalizada.

Otros auditores consideran que las facturas electrónicas deben considerarse en la etapa de planificación, pues en ella se puede tomar un parámetro del volumen de facturas recibidas y se puede aplicar criterios de materialidad, riesgos e importancia relativa para seleccionar los documentos a evaluar en la fase de ejecución.

6.3 Beneficios que ofrecen los reportes de facturas electrónicas



Fuente: Investigación de Campo

En el capítulo III, se describen las características y ventajas de la factura electrónica, se mencionaron entre ellos: La administración tributaria posee la totalidad de los documentos, la obligatoriedad en el uso por parte de los contribuyentes y la seguridad de la información. Al

implementarse el régimen de factura electrónica en línea en Guatemala, se persigue un control más amplio de la Superintendencia de Administración Tributaria, que como resultado final eleve la recaudación tributaria del país, sin embargo, el presente estudio, tiene como objetivo principal, determinar si este sistema puede utilizarse en el proceso de fiscalización del gasto público, indagando sobre los beneficios que puede representar su implementación. Al consultar sobre tales beneficios, el 45% de los auditores encuestados respondió que el principal beneficio es la confiabilidad y veracidad de la información, el 30% respondió que la información se puede obtener de manera ágil e inmediata, el 15% respondió el acceso al total de las facturas emitidas a la entidad fiscalizada, mientras que el 10% respondió que se pueden identificar compras que incurren en fraccionamiento.

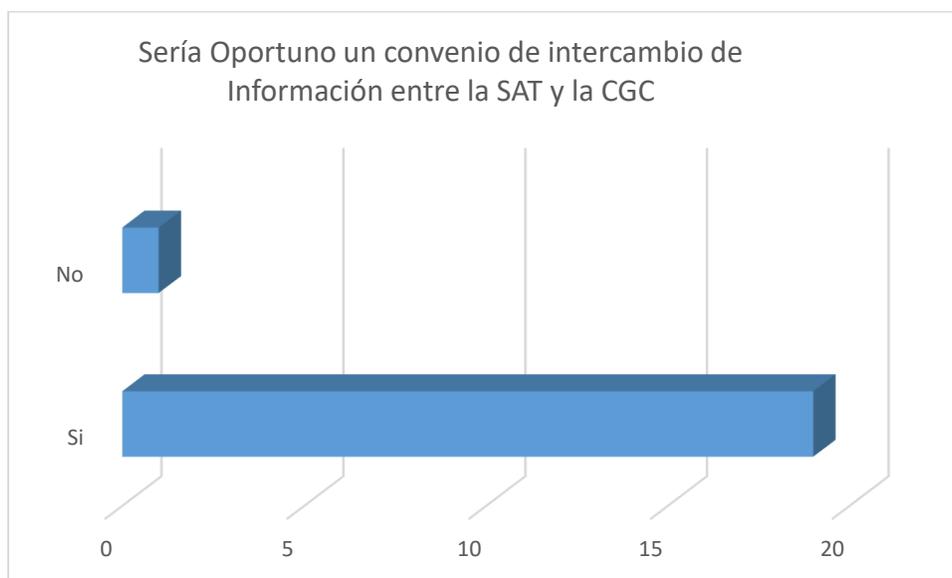
Los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea proporcionan confiabilidad y veracidad, ya que los reportes son generados directamente de la base de datos de la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que el auditor gubernamental puede confiar que los datos que está utilizando son verídicos y permitirán que su evidencia sea competente. Posteriormente se puede mencionar la inmediatez de la información, pues el sistema permite que se puedan visualizar las facturas emitidas en días anteriores, así como las emitidas en tiempo real. La confiabilidad e inmediatez que ofrecen los reportes de facturas electrónicas, permitirán que el auditor pueda comprobar que los documentos que está revisando son legítimos y que no están alterados, duplicados o anulados.

Un beneficio que vale la pena mencionar, es que, a través de estos reportes, el auditor gubernamental tendría acceso a las compras que la entidad fiscalizada ha realizado en total, y no solamente por separado, cabe mencionar que a través del sistema de información de contrataciones y adquisiciones Guatecompras, se pueden observar todas las compras de bienes y servicios realizadas por las entidades fiscalizadas, sin embargo para visualizar la factura que ampara la adquisición, hay que revisar cada adquisición de manera individual, bien sea por el número de operación en Guatecompras NOG, que es el número utilizado para identificar las adquisiciones y contrataciones realizadas en las modalidades de cotización, licitación, contrato abierto entre otras, así como con el número de publicación en Guatecompras NPG, que es el número con que se identifican las compras de forma "directa" en casos por excepción o procedimientos especiales. Así

pues, que el auditor gubernamental podrá comparar las compras que ha realizado la entidad, y le permitirá establecer parámetros reales tales como precio, marca, calidad o cualquier característica especial del bien o servicio adquirido.

Un último beneficio que se puede mencionar es la identificación de compras realizadas con fraccionamiento, pues visualizando las contrataciones y adquisiciones en conjunto, se puede verificar si las entidades fiscalizadas han cumplido con los montos en cada modalidad de adquisición en distintos cuatrimestres, según lo establecido en la normativa legal vigente.

6.4 Acuerdos de intercambio de información entre la Contraloría General de Cuentas y la Superintendencia de Administración Tributaria.



Fuente: Investigación de campo

Un 95% de los entrevistados respondió que sí es viable, consideran oportuno que existan acuerdos de intercambio entre las dos entidades, con respecto a los reportes generados por el Régimen de Factura Electrónica en línea, estos pueden ser de mucho beneficio como se ha comentado anteriormente. Por otra parte, un 5% respondió que no es viable.

En el desarrollo de la auditoría, el auditor gubernamental se encuentra con la dificultad que, en ocasiones, las entidades y/o unidades ejecutoras no proporcionan la información inmediatamente,

al igual que no se publica oportunamente en el portal de Guatecompras, por tanto, la Contraloría General de Cuentas, como la Superintendencia de Administración Tributaria, deben hacer un análisis sobre la información que puede proporcionarse y que contribuya a agilizar el proceso de fiscalización.

Así mismo deben estudiar el mecanismo para proporcionar la información requerida por los auditores gubernamentales, en este caso sería más beneficioso a través de reportes electrónicos, por la inmediatez de la información, pudiendo ser por medio de un usuario o hasta integrado a los sistemas ya utilizados por los auditores gubernamentales, sin embargo, si se realiza por medio de requerimiento a terceros, el auditor debe esperar la información en el tiempo establecido por la Ley.

Derivado del análisis del Convenio de Cooperación Interinstitucional suscrito entre la Contraloría General de Cuentas y la Superintendencia de Administración Tributaria, se determinó que dentro del mismo, no se incluyó la consulta de base de datos de facturas electrónicas en línea de las entidades sujetas a fiscalización por parte de la Contraloría General de Cuentas

Así mismo, ninguno de los auditores gubernamentales entrevistados indicó tener conocimiento del Convenio referido, y no se tuvo evidencia que la Contraloría General de Cuentas haya socializado dicho convenio con sus empleados, ni que se les haya proporcionado usuarios para hacer consultas de información que posee la Superintendencia de Administración Tributaria.

Como la vigencia de dicho convenio concluyó el 23 de julio de 2023, a la fecha no hay ningún Convenio de Cooperación Interinstitucional vigente.

6.5 Competencia legal de los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas para acceder a los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea.



Fuente: Investigación de campo

De acuerdo al artículo 7 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, esta entidad a través de sus auditores, tendrá acceso directo a cualquier fuente de información de las entidades, organismos, instituciones, municipalidades y personas sujetas a fiscalización, en el curso de las inspecciones, podrán examinar, obtener copias o realizar extractos de los libros, documentos, mensajes electrónicos, documentos digitales, incluso de carácter contable.

De los entrevistados, el 80% considera que los auditores gubernamentales tienen competencia legal para acceder a los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea, mientras que un 20% considera que no se goza de dicha competencia.

La mayoría de entrevistados, consideran que los auditores gubernamentales tienen competencia para acceder a los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea, dado que las auditorías financieras y de cumplimiento van encaminadas a velar por la calidad del gasto público, de acuerdo a lo establecido por la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. Adicional a esto, se pueden mencionar los dos convenios de cooperación interinstitucional suscritos anteriormente como punto de partida, para la suscripción de otro en donde se incluya la base de datos de las facturas electrónicas en línea recibidas por las entidades sujetas a fiscalización.

La legalidad de la competencia radica en el acceso a los reportes de Facturas Electrónicas que se puedan generar únicamente desde el número de identificación tributaria –NIT- de la entidad y/o unidad ejecutora fiscalizada y no de todos los contribuyentes. Para la cual, la Contraloría General de Cuentas y la Superintendencia de Administración Tributaria, podrán elaborar un acuerdo de intercambio de información en donde se delimite la información que se proporcionará.

6.6 Confidencialidad de la información de los contribuyentes en los reportes del régimen de factura electrónica.



Fuente: Investigación de campo

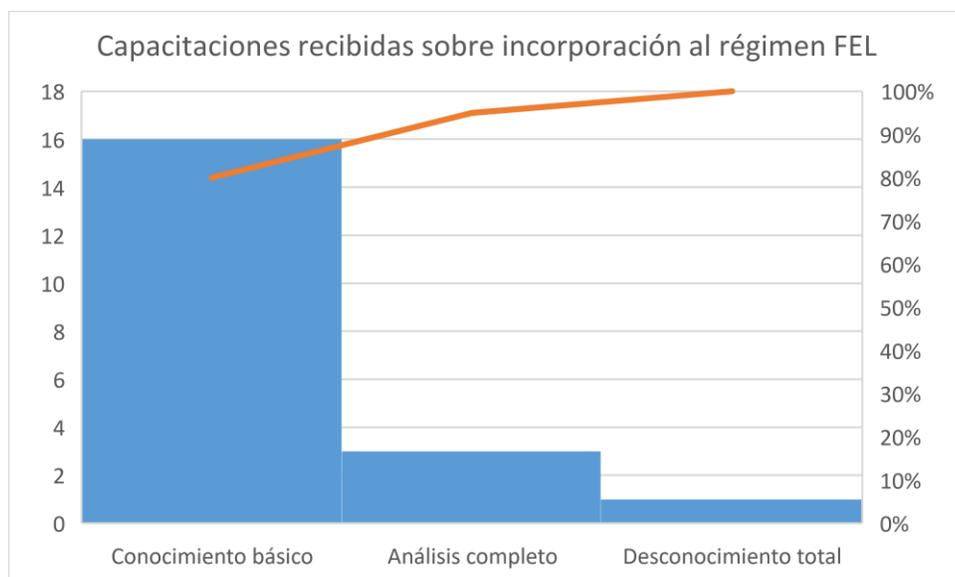
El personal de la Contraloría General de Cuentas debe guardar la confidencialidad y reserva respecto de la información que obtenga durante el proceso de auditoría que realice en los organismos, instituciones, entidades y personas sujeta a fiscalización, según lo establecido en el artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas; por tanto la información obtenida debe ser utilizada única y exclusivamente para fines de fiscalización del gasto público y en ningún momento puede utilizarse para intereses personales del auditor gubernamental.

El 100% de los encuestados, consideran que, al tener acceso a los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea, no se violentaría la confidencialidad de los contribuyentes, derivado que el acceso a estos reportes, únicamente correspondería a las entidades sujetas a fiscalización establecidas en el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, y no al de todos los contribuyentes inscritos en el Registro Tributario Unificado,

Es por ello que resultaría más conveniente un acceso limitado a estos reportes que debe quedar plasmado en un acuerdo de intercambio de información, de esta forma el auditor se limitaría a revisar los reportes de la entidad para la cual fue asignado por medio de un nombramiento.

Se puede mencionar también que en algún caso que el auditor gubernamental, como parte de sus procedimientos de auditoría, necesite información de cierto producto distribuido por un contribuyente que es proveedor del Estado, podría solicitar dicha información directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria para fines tales como comparación de producto por marca, especificaciones y precio.

6.7 Conocimiento de los auditores gubernamentales de las resoluciones que incorporan a los contribuyentes al régimen de factura electrónica en línea.

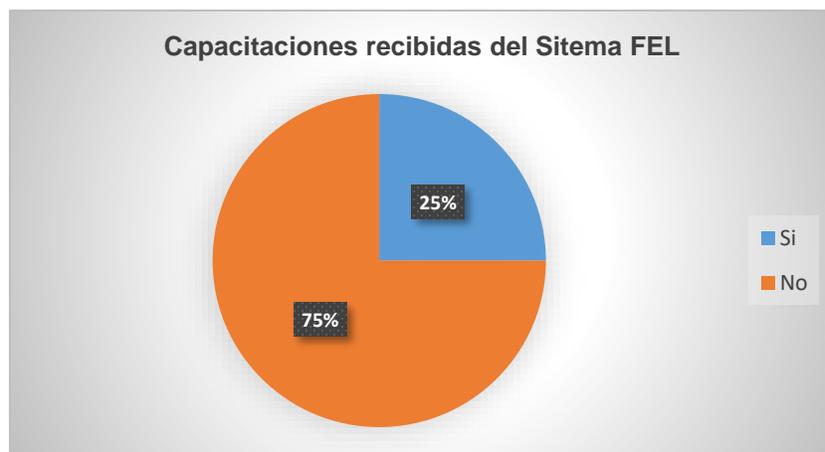


Fuente: Investigación de campo

En el capítulo IV, del presente estudio, se describe cada una de las resoluciones por medio de las cuales la Superintendencia de Administración Tributaria, incorporó a los contribuyentes al régimen de factura electrónica en línea, haciendo dicha incorporación de manera gradual por grupos de contribuyentes que participan en las distintas modalidades de contrataciones y adquisiciones del Estado. Es por ello que los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas, deben estar informados de dichas resoluciones.

De los entrevistados, un 35% respondieron que conocían y han analizado las resoluciones que incorporan a los contribuyentes al de Factura Electrónica en línea. Un 60% conoce las resoluciones, pero no las han analizado, mientras un 5% no tienen conocimiento de dichas resoluciones, es importante mencionar que, al ser Contraloría General de Cuentas, el ente rector de la fiscalización del gasto público, no todos los auditores se actualizan constantemente en las modificaciones de la legislación tributaria.

6.8 Capacitaciones recibidas por los auditores de la Contraloría General de Cuentas respecto a factura electrónica en línea.



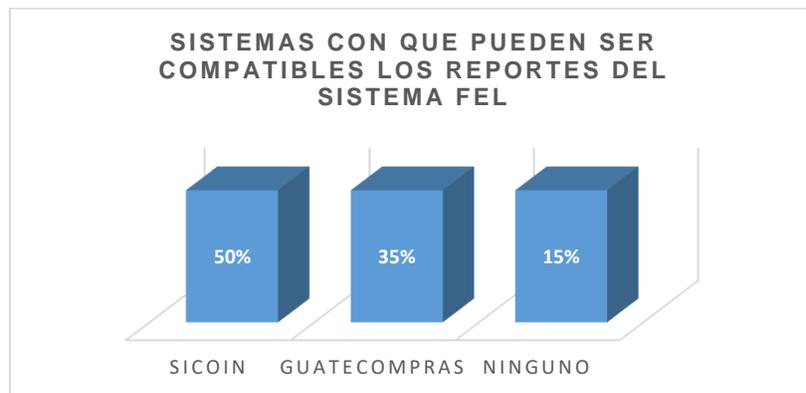
Fuente: Investigación de campo

El nivel de conocimiento de los auditores gubernamentales de las resoluciones que incorporan a los contribuyentes al régimen de factura electrónica en línea, está relacionado con las capacitaciones que estos hayan recibido. Un 75% de los auditores entrevistados, respondió que no han recibido ninguna capacitación, mientras que un 25% respondió haber recibido capacitación relacionada con el tema.

Los auditores entrevistados que sí han recibido capacitación del régimen de factura electrónica en línea, hacen énfasis en la importancia de capacitaciones relacionadas con la incorporación de los proveedores del Estado al régimen de factura electrónica, indicando que han habido conferencias impartidas por los gremios profesionales, sin embargo, la mayoría de las capacitaciones van enfocadas a la factura electrónica en materia tributaria, y no se han recibido capacitaciones por

parte de Contraloría General de Cuentas, por tanto, no se ha realizado un análisis profundo sobre los beneficios que pueden ofrecer los reportes de factura electrónica en la fiscalización del gasto público, que es el objetivo principal de la presente investigación.

6.9 Sistemas utilizados en el proceso de fiscalización con los que pueden ser compatibles los reportes de factura electrónica en línea.



Fuente: Investigación de campo

Los resultados de las entrevistas para este punto, reflejan que un 50% de los auditores entrevistados mencionan que los reportes generados por el Régimen de factura electrónica en línea, pueden ser compatibles con el sistema de contabilidad integrada -SICOIN-, un 35% respondió que pueden ser compatibles con el sistema de información de contrataciones y adquisiciones Guatecompras, mientras que el resto opina que no son compatibles con ningún sistema ya utilizado. Cabe mencionar, que hubo algunos auditores que mencionaban que los reportes pueden ser compatibles tanto con el sistema de contabilidad integrada -SICOIN-, y a la vez con el sistema Guatecompras.

El sistema de contabilidad integrada, es el sistema en donde se agrupan todas las operaciones realizadas por las entidades que manejan fondos públicos, derivado que este sistema ofrece una variedad de reportes de entre los cuales se puede mencionar el reporte de CUR detallado del gasto y el listado de facturas, estos reportes contienen datos tales como número de documento, NIT del proveedor, nombre del proveedor y monto de la factura, dichos reportes pueden complementarse y fortalecer así el proceso de fiscalización.

De igual forma, en el sistema de información de contrataciones y adquisiciones Guatecompras, se publican todos los procedimientos de adquisiciones en contrataciones, desde que se genera la orden de compra hasta la ejecución del pago y facturación. Sin embargo, en este sistema cada evento puede verificarse por individual y no permite reportes versátiles que permitan integrar con mayor rapidez las adquisiciones realizadas por las entidades. En pocas palabras, los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea, pueden ser complementarios con el sistema de Guatecompras.

Otros auditores opinan que los reportes generados por el régimen de factura electrónica, no son compatibles con ningún sistema utilizado en la actualidad en el proceso de fiscalización, y por lo tanto debe implementarse una nueva plataforma que permita visualizar las facturas electrónicas producto de las adquisiciones realizadas por las entidades, claro está con dominios limitados.

6.10 Compatibilidad de las herramientas tecnológicas implementadas por Contraloría General de Cuentas con los reportes generados por el régimen de factura electrónica.



Fuente: Investigación de campo

En el capítulo II, se describen las herramientas electrónicas que la Superintendencia de Administración Tributaria ha venido implementando a lo largo del tiempo, la herramienta agencia virtual, fue implementada previo al régimen de factura electrónica en línea y es en esta herramienta

en donde se desarrolla el régimen FEL. Dado que el régimen de factura electrónica en línea, vino a ser algo novedoso, en este punto analizaremos si las herramientas tecnológicas implementadas por Contraloría General de Cuentas, pueden ser compatibles con los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea. De acuerdo a los entrevistados, un 55% respondió que sí son compatibles, mientras que un 45% respondió que no.

Como se indica, una leve mayoría que consideran que Contraloría General de Cuentas está modernizando plataformas para automatizar sus procesos, entre ellas se puede mencionar la plataforma para presentación y ampliación de declaración de probidad, plataforma para registro de contratos, sistema de registro de altas y bajas de personal. Consideran conveniente una actualización del sistema de auditoría gubernamental que pueda agilizar el proceso de fiscalización realizado por los auditores gubernamentales.

Por otra parte, otros auditores consideran que las herramientas tecnológicas no son compatibles con los reportes generados por el régimen de factura electrónica. Argumentan que el primer paso es celebrar convenios de intercambio de esta información con la Superintendencia de Administración Tributaria, posteriormente, se debe analizar si se debe implementar una nueva herramienta en donde cada auditor puede realizar las consultas pertinentes de la entidad fiscalizada. Algunos otros opinan que se debería implementar dentro del sistema de auditoría gubernamental, para que la información no esté aislada y en un mismo programa se puedan realizar diferentes consultas, la posible implementación puede realizarse con el debido análisis de la Dirección de Tecnologías de la Información, que es la sección especialista.

6.11 Análisis crítico del investigador

Para tener una perspectiva amplia sobre el tema investigado, es necesario que los datos obtenidos y analizados anteriormente, sean reforzados con algunas acotaciones del investigador.

Los resultados obtenidos en la presente investigación revelan que los reportes generados por el régimen FEL, pueden ser útiles en el proceso de fiscalización, la primera pregunta de investigación indaga sobre los beneficios que puede proporcionar el régimen de factura electrónica en línea, a

los auditores de la Contraloría General de Cuentas en el proceso de fiscalización gubernamental. Para responderla, es necesario respaldar esta afirmación sintetizando lo manifestado por los encuestados, dicha utilidad se materializa en obtener información confiable, en tiempo real, pero sobre todo para acceder a la totalidad de las facturas recibidas por la entidad sujeta a fiscalización.

Se puede mencionar como ejemplo, la posibilidad que en alguna entidad opten por fraccionar en montos menores a Q.90,000.00 utilizando la modalidad de compra directa con oferta electrónica, esto con la finalidad de no realizar las adquisiciones mediante un evento de cotización, el cual es más complejo. Al tener el acceso a la base de datos de las facturas electrónicas recibidas, se podría visualizar las compras realizadas en el período a auditar, a efecto que las entidades cumplan con los montos requeridos en la Ley de Contrataciones del Estado.

Otro ejemplo que puede mencionarse es relacionado con los servicios, se podrían verificar las facturas por pagos realizados en conceptos de servicios técnicos, profesionales o arrendamientos, lo que permitiría verificar si estas facturas son pagadas cumpliendo con lo requerido en leyes presupuestarias y no se incurre en el pago de moras, confrontando dichas facturas con los expedientes de pago.

Ahora bien, las respuestas obtenidas son de carácter eminentemente técnico, las cuales obedecen a la posibilidad de implementar los reportes del régimen FEL como una herramienta al alcance de los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas. No obstante, es importante señalar que los beneficios que se pueden obtener en el proceso de fiscalización pueden coadyuvar al cumplimiento de uno de los objetivos fundamentales de la Contraloría, que es velar por la transparencia en la gestión de las entidades del Estado y que manejen fondos públicos. Así pues, puede ayudar a combatir situaciones anómalas como lo son compras de productos de mala calidad e incluso compras sobrevaloradas.

Con base a los convenios de cooperación interinstitucional suscritos entre la Superintendencia de Administración Tributaria y la Contraloría General de Cuentas, los cuales ya no están vigentes, es viable la suscripción de un nuevo convenio, en donde se incluya la base de datos de las facturas electrónicas en línea de las entidades sujetas a fiscalización por parte de la Contraloría. Sin

embargo, vale la pena mencionar el hecho que ninguno de los auditores encuestados, mencionó tener conocimiento sobre los convenios existentes entre ambas instituciones, por lo que conviene que Contraloría socialice los convenios interinstitucionales suscritos y a la vez realice capacitaciones para su personal, con el fin de aprovechar las herramientas que tiene disponibles.

Por último, cabe destacar que los encuestados coinciden en que es necesario una innovación de las herramientas tecnológicas, así como de los sistemas implementados por Contraloría, esto con la finalidad que se aproveche los beneficios que día con día ofrece la tecnología, pues la información no será útil si se carece de las herramientas en que pueda emplearse.

CAPÍTULO VII

7 FORMULACIÓN DE TESIS FINAL

Derivado del proceso de investigación, la tesis final del presente trabajo es la siguiente:

Los reportes proporcionados por el régimen de factura electrónica en línea, pueden agilizar el trabajo realizado por los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas en el proceso de fiscalización. Pues a través de ellos, se pueden verificar las contrataciones y adquisiciones de la entidad fiscalizada de forma integrada y sistemática. Dichos reportes pueden utilizarse en la etapa de ejecución de la auditoría derivado que en esta etapa el auditor recopilará toda la evidencia suficiente y competente que le permitan concluir en la razonabilidad de las operaciones examinadas.

Entre los beneficios de utilizar los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea, están, la confiabilidad y veracidad de la información, acceso al total de facturas recibidas por la entidad fiscalizada de forma ágil e inmediata, de esta forma puede ayudar a que Contraloría General de Cuentas cumpla con su objetivo de velar por la transparencia en la gestión de las entidades que manejan fondos públicos.

Actualmente no existe un convenio de intercambio de información entre la Contraloría General de Cuentas y la Superintendencia de Administración Tributaria, que permita a los auditores gubernamentales acceder a los reportes generados por el Régimen de factura electrónica, sin embargo, estuvieron vigentes dos convenios de cooperación interinstitucional e intercambio de información suscritos entre ambas entidades, los cuales pueden servir de precedente para lo propuesto en esta investigación.

Al existir un acuerdo de intercambio de información, los auditores gubernamentales, tendrían competencia para revisar los reportes de facturas electrónicas, siempre y cuando sean generados con el Número de Identificación Tributaria de la entidad y/o unidad ejecutora fiscalizada de acuerdo al artículo 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, de esta forma no se

estaría violentando la confidencialidad de la información de los contribuyentes. Así también, si en algún caso el auditor gubernamental, como parte de sus procedimientos de auditoría, necesite información de cierto producto distribuido por un contribuyente que es proveedor del Estado, podría solicitar dicha información directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los auditores gubernamentales en su mayoría no han analizado las diferentes resoluciones que incorporan a los contribuyentes al régimen de factura electrónica, algunos han recibido capacitaciones sobre el uso de la factura electrónica, únicamente enfocado desde el punto de vista tributario, por tanto no dominan el tema con propiedad.

En cuanto a las herramientas tecnológicas implementadas por Contraloría General de Cuentas y su compatibilidad respecto a los reportes generados por el Régimen de factura electrónica en línea, cabe mencionar que si bien es cierto el sistema de auditoría gubernamental, no está tecnificado al día de hoy, la Contraloría General de Cuentas, ha venido innovando sus plataformas electrónicas, por lo que valdría la pena la actualización del sistema de auditoría gubernamental, para que se convierta en una herramienta tecnológica ágil, versátil y moderna que eficiente el proceso de fiscalización realizado por los auditores gubernamentales.

CAPÍTULO VIII

8 CONCLUSIONES

- 1 El régimen de factura electrónica, puede ofrecer beneficios en línea, en el proceso de fiscalización que llevan a cabo los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas, tales como acceso a la información en tiempo real de las contrataciones y adquisiciones realizadas por las entidades sujetas a fiscalización, el acceso a las operaciones en conjunto y no por separado, así como en la confiabilidad de la información que proporciona. Por tanto, el acceso a los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea, ayuda a que la Contraloría cumpla con el objetivo de velar por la transparencia de la gestión de las entidades del Estado y las que manejan fondos públicos.
- 2 Los reportes generados por el régimen de factura electrónica, pueden contribuir a agilizar el proceso de fiscalización del gasto público, derivado que con el acceso a los mismos, los auditores gubernamentales podrán visualizar las contrataciones y adquisiciones realizadas por las entidades desde una forma global, la cual les permitirá verificar adquisiciones por proveedor de una forma rápida, así como cotejar productos por precio, marca, y cantidad de los bienes y servicios adquiridos.
- 3 Actualmente no está vigente algún convenio de intercambio de información entre la Superintendencia de Administración Tributaria y la Contraloría General de Cuentas, sin embargo, un acuerdo como tal, puede ser viable, teniendo como precedente los dos convenios suscritos anteriormente entre ambas instituciones, a lo que hay que añadir que en el convenio que se vaya a suscribir, se incluya la base de datos de las facturas en línea emitidas (cuando corresponda) y recibidas por las entidades sujetas a fiscalización por Contraloría, dicho convenio puede elaborarse delimitando la información que se estaría proporcionando, a fin de no violentar la confidencialidad de la información de los contribuyentes inscritos en el registro tributario unificado.

- 4 Los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas, en su mayoría no han analizado detenidamente las resoluciones emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, que incorporan al Régimen de factura electrónica, a los contribuyentes que proveen al Estado en las diferentes modalidades de adquisiciones que contempla la Ley de contrataciones del Estado.

- 5 Contraloría General de Cuentas, está implementando nuevas herramientas tecnológicas en las diferentes plataformas que utiliza para desarrollar sus actividades, sin embargo, el Sistema de Auditoría Gubernamental, a día de hoy, no es compatible con la información que proporcionan los reportes generados desde el régimen de factura electrónica.

CAPÍTULO IX

9 RECOMENDACIONES

- 1 Contraloría General de Cuentas debe evaluar las herramientas que se están implementando en las instituciones con las cuales puede intercambiar información, de tal manera, que determine si estas nuevas herramientas proporcionan información que pueda generar un beneficio para los auditores en la ejecución del proceso de fiscalización, al ser el régimen de factura electrónica en línea, una herramienta innovadora en cuanto a la información que genera, debe hacer un análisis de la utilidad de la misma si se llega a utilizar.
- 2 Es importante que la Contraloría General de Cuentas, contemple la forma de viabilizar el acceso a los reportes de las facturas en línea de las entidades sujetas a fiscalización, para que los auditores gubernamentales obtengan información en forma global, que les permita realizar los procedimientos de una forma más eficiente a la que han venido trabajando hasta ahora.
- 3 La Contraloría General de Cuentas, a través de sus instancias respectivas, debe plantear a la Superintendencia de Administración Tributaria, renovar el convenio de cooperación interinstitucional, proponiendo además se incluya la base de datos de los reportes generados desde el régimen de factura electrónica en línea, para así suministrar a los auditores gubernamentales de reportes de facturas que les han emitido a las entidades sujetas a fiscalización.
- 4 Los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas, deben capacitarse en lo referente a las reformas que se dan en las leyes tributarias del país, principalmente en temas relacionados al cumplimiento de nuevas obligaciones por parte de los contribuyentes que son proveedores del Estado en sus diferentes modalidades. Así mismo, Contraloría General de Cuentas puede contribuir realizando capacitaciones sobre estos temas y sobre los convenios de cooperación suscritos con otras instituciones.

- 5 La Contraloría General de Cuentas, debe innovar el sistema de auditoría gubernamental, tal como lo ha venido haciendo con otras herramientas tecnológicas implementadas, de tal los auditores gubernamentales tengan acceso a sistemas informáticos más versátiles, en los que puedan verificar información de otras plataformas que utilizan, tal es el caso de Sicoín, Guatecompras, y en algún momento, el Régimen de Factura Electrónica en Línea.

CAPÍTULO X

10 PROPUESTA

10.1 Introducción

Posterior a la investigación realizada, análisis bibliográfico y normativa legal vigente, considerándose lo expuesto anteriormente, se presenta una propuesta que permita materializar los resultados del trabajo presentado y que al mismo tiempo represente un beneficio para los auditores gubernamentales que trabajan en la Contraloría General de Cuentas, que fue la unidad de análisis de la investigación. Se presenta la siguiente guía;

10.2 Renovación de convenio de cooperación interinstitucional

El primer paso y el más importante, es la renovación del Convenio de Cooperación Interinstitucional e Intercambio de Información entre la Contraloría General de Cuentas y la Superintendencia de Administración Tributaria. Como ha quedado demostrado en los dos convenios suscritos anteriormente entre las partes; este instrumento puede representar una herramienta que contribuya a que las instituciones firmantes alcancen los objetivos para los cuales fueron creadas.

Sin embargo, para que se materialice lo descrito en la presente investigación, es indispensable que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- permita el acceso de los auditores gubernamentales que trabajan en la Contraloría General de Cuentas -CGC- a la base de datos de las facturas electrónicas en línea de las entidades sujetas a fiscalización por parte de la Contraloría, para lo cual las instituciones deben contribuir ejecutando las siguientes sugerencias:

10.3 Atribuciones de la SAT

La principal atribución es la de habilitar el servicio Web con el enlace dedicado a la Contraloría General de Cuentas para consultas referente a la base de datos de las facturas electrónicas en

línea de las entidades sujetas a fiscalización de conformidad con el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

10.4 Atribuciones de la CGC

1. Socializar con los funcionarios y empleados de la institución el Convenio de Cooperación Interinstitucional e Intercambio de Información suscrito entre la Contraloría General de Cuentas y la Superintendencia de Administración Tributaria.
2. Brindar capacitaciones sobre el Convenio de Cooperación Interinstitucional en donde se describa su finalidad, beneficios y utilidad, a fin que todo el personal que labora, conozca esta herramienta la cual podrá utilizar en el proceso de fiscalización del gasto público.
3. Solicitar a la Superintendencia de Administración Tributaria, la creación de usuarios para los empleados de la Contraloría General de Cuentas, con la finalidad que tales usuarios sean utilizados exclusivamente en los procesos de fiscalización de entidades, observando principios éticos tales como la confidencialidad e imparcialidad.
4. Delimitar usuario por nombramiento y período para los auditores gubernamentales, a fin que con este usuario, únicamente puedan observar la base de datos de las facturas electrónicas en línea de la entidad para la cual han sido nombrados y en el período que abarca la auditoría.
5. Estudiar la viabilidad de innovar el Sistema de Auditoría Gubernamental, para que en un mediano plazo, los accesos otorgados por SAT, puedan integrarse en dicho sistema, con la finalidad que los auditores gubernamentales puedan encontrar en una sola plataforma la información de la entidad que van a fiscalizar.

10.5 Procedimiento a realizar por parte de los auditores gubernamentales de la CGC

Al acceder a la base de datos de las facturas electrónicas en línea recibidas por la entidad fiscalizada, los auditores gubernamentales podrán realizar los siguientes procedimientos:

1. Visualizar en un archivo en formato Excel todas las facturas recibidas en un período determinado, para posteriormente filtrar los datos a fin de establecer los proveedores con los cuales ha realizado adquisiciones y contrataciones.
2. Realizar búsquedas con el Número de Identificación Tributaria de determinado proveedor. Este procedimiento permitirá establecer si la periodicidad con la que se realizaron las adquisiciones está de acuerdo a lo estipulado en la Ley de Contrataciones del Estado.
3. Visualizar en archivo PDF cada una de las facturas recibidas, lo cual permitirá acceder a dichas facturas sin la necesidad de requerir Comprobantes Únicos de Registro, que es el expediente en donde se encuentra la factura original, lo cual representaría un beneficio en tiempo con respecto a realizar un requerimiento de expedientes en forma física.
4. Cotejar los listados de facturas electrónicas en línea recibidas de determinado proveedor con los eventos publicados en el portal Guatecompras. Al tener la totalidad de facturas emitidas por un proveedor, se puede buscar en el portal Guatecompras los eventos publicados a través del Número de Identificación Tributaria de los proveedores, pudiendo establecer si fueron publicados y si se hicieron en los plazos establecidos por la Ley de Contrataciones del Estado.
5. Cotejar los listados de facturas electrónicas en línea recibidas con los reportes descargados en el Sistema de Contabilidad Integrada -Sicoin-. A través de este procedimiento, el auditor gubernamental puede revisar si las facturas recibidas ya cuentan con el comprobante único de registro elaborado, bien sea en su etapa de percibido o devengado, y así corroborar que la entidad realice los pagos de acuerdo a lo establecido en la Ley Orgánica del Presupuesto y normativas presupuestarias vigentes.

11 BIBLIOGRAFIA

- Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2018). *Factura Electrónica en América Latina*. Washington.
- Congreso de la República . (1985). Constitución Política de la República de Guatemala.
- Congreso de la República. (1992). Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Guatemala.
- Congreso de la República. (1992). Decreto 57-92, Ley de Contrataciones del Estado.
- Congreso de la República. (2002). Decreto número 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.
- Congreso de la República. (2019). Decreto 7-2019, Ley de Simplificación, Actualización e Integración Tributaria.
- Contraloría General de Cuentas. (2017). Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores Adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-.
- Contraloría General de Cuentas. (2021). Manual de Auditoría Financiera Gubernamental.
- Díaz Yubero, F. (2003). Aspectos más destacados de las administraciones. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF No. 23*.
- La Ministra de Finanzas Públicas. (2005). Acuerdo Gubernativo número 36.2005.
- Ministerio de Finanza Públicas. (2018). Reformas al Acuerdo Gubernativo número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ministerio de Finanzas Públicas. (2016). Acuerdo Gubernativo No. 122-2016. *Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado*.
- Muñoz Álvarez, R. (2003). Fiscalización, control, auditoría. Reflexiones. *Revista Española de Control Externo, Vol 5, No. 14*. España.
- Nase, A., & Concha, G. (Abril de 2011). El Gobierno Electrónico en la Gestión Pública. Santiago de Chile: CEPAL.
- Presidente de La República. (2013). Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Presidente de la República. (2020). Acuerdo Gubernativo No. 96-2019. *Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas*.
- Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. (2019). *Glosario de Términos de Fiscalización y de Enjuiciamiento Contable*.

Resico, M. F. (2011). *Introducción a la Economía Social de Mercado, Edición Latinoamericana*. Editorial Konrad Adenauer Stiftung.

Superintendencia de Administración Tributaria. (2001). Resolución de Directorio 230-2001, Regimen optativo de presentación electrónica "BANCASAT".

Superintendencia de Administración Tributaria. (2007). Acuerdo de Directorio Número 024-2007, modificado por los Acuerdos de Directorio 31-2007 y 8-2011.

Superintendencia de Administración Tributaria. (2012). Informe Circunstanciado y Memoria de Labores 2012.

Superintendencia de Administración Tributaria. (2018). Acuerdo de Directorio número 13-2018.

Superintendencia de Administración Tributaria. (21 de Agosto de 2019). Resolución de Superintendencia Número SAT DSI 838 2019.

Superintendencia de Administración Tributaria. (2020). Resolución de Superintendencia número SAT-DSI-887-2020.

Superintendencia de Administración Tributaria. (16 de julio de 2020). Resolución de Superintendencia número SAT-DSI-DSI 639-2020.

Superintendencia de Administración Tributaria. (11 de Octubre de 2021). Resolución de Superintendencia Numero SAT-DSI-1074-2021.

Superintendencia de Administración Tributaria. (11 de Octubre de 2021). Resolución de Superintendencia Numero SAT-DSI-1074-2021.

Superintendencia de Administración Tributaria. (15 de Noviembre de 2021). Resolución de Superintendencia Numero SAT-DSI-1218-2021.

Superintendencia de Administración Tributaria. (17 de Noviembre de 2021). Resolución de Superintendencia Numero SAT-DSI-1240-2021.

Superintendencia de Administración Tributaria. (29 de Abril de 2021). Resolución de Superintendencia Número SAT-DSJ-398-2021.

Superintendencia de Administración Tributaria. (s.f.). *Portal SAT*. Obtenido de www.portalsat.gob.gt

Supertintendencia de Administración Tributaria. (2019). Resolución número SAT-DSJ-243-2019.

ANEXOS

Planteamiento del problema

El Decreto 4-2019, incorpora a la factura electrónica dentro de la legislación nacional, añade el Artículo 29 “A” al Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-. Establece que la Administración Tributaria puede habilitar de oficio a personas individuales o jurídicas como usuarios del régimen de factura electrónica, tomando como base el volumen de facturas emitidas, nivel de ingresos brutos facturados, vinculación económica, inscripción a regímenes especiales u otro criterio definido por la Administración Tributaria.

Con base a lo anterior, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, emitió Resoluciones en donde fue incorporando gradualmente de oficio a contribuyentes que son proveedores del Estado en diferentes modalidades establecidas en la Ley de contrataciones del Estado. Por tanto, todas las operaciones de los contribuyentes que proveen al estado quedan registradas en el régimen de factura electrónica en línea, representando para la Administración Tributaria un mayor control para las transacciones de los mismos.

Las operaciones que los contribuyentes realizan con el Estado, no solo son supervisadas por la SAT, si no también están sujetas a fiscalización por parte de la Contraloría General de Cuentas, institución que, por mandato constitucional, tiene como principal función la fiscalización de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario del Estado, entidades autónomas, descentralizadas, municipalidades, así como cualquier persona que reciba fondos del Estado. Por tanto, estas operaciones tienen un doble interés, por un lado, aumentar la recaudación tributaria, y por otro, favorecer la fiscalización de la calidad y oportunidad del gasto público.

Con la implementación de la factura electrónica en línea, la SAT tendrá información rápida y precisa, sin embargo, habría que analizar si esta información únicamente será utilizada por dicha entidad, o si en todo caso, la Contraloría General de Cuentas, que vela por la calidad del gasto público, puede utilizar la información proporcionada en el régimen de factura electrónica en línea. Por tanto, es necesario investigar la relación de la modalidad de factura electrónica en línea con la

fiscalización del gasto público, y determinar si este régimen sirve como herramienta de fiscalización para la recaudación, así como para fiscalizar las erogaciones del Estado y sus entidades.

Definición del problema

Es importante preguntarse:

¿Qué beneficios puede proporcionar el régimen de factura electrónica en línea, a los auditores de la Contraloría General de Cuentas en el proceso de fiscalización gubernamental?

¿Son útiles, oportunos y legales los convenios de intercambio de información entre la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- y la Contraloría General de Cuentas?

¿Los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas, poseen los conocimientos de cómo funciona el régimen de factura electrónica en línea (FEL)?

¿Son compatibles los reportes del régimen de factura electrónica con las herramientas y sistemas tecnológicos utilizados por los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas en el proceso de fiscalización?

Delimitación del problema

Delimitación espacial

El presente trabajo se realizará en la Contraloría General de Cuentas, específicamente en las Direcciones de la Subcontraloría de Calidad de Gasto Público, las cuales tienen competencia a nivel nacional.

Delimitación temporal

El estudio es de carácter transaccional ya que se realizará solo una medición, y se utilizarán los meses de junio de 2022 a julio de 2023.

Delimitación teórica

La investigación se basa teóricamente en literatura de derecho tributario, legislación tributaria, manuales de auditoría gubernamental y legislación aplicable al sector público de Guatemala.

Objetivos

Objetivo general

Determinar si la información generada por el régimen de factura electrónica en línea, es útil en el proceso de fiscalización que realizan los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas

Objetivos específicos

1. Determinar si la información generada por el régimen de factura electrónica en línea permite agilizar el proceso de fiscalización gubernamental.
2. Establecer la viabilidad de convenios de intercambio de información entre la Contraloría General de Cuentas y la Superintendencia de Administración Tributaria, respecto a los reportes generados por el régimen de factura electrónica en línea.
3. Indagar el nivel de conocimiento por parte de los auditores gubernamentales sobre las resoluciones que incorporan a los contribuyentes al régimen de factura electrónica en línea.

4. Analizar los datos que proporcionan las facturas electrónicas y su compatibilidad con los sistemas que son utilizados por los auditores gubernamentales en el proceso de fiscalización gubernamental.

Justificación

El presente estudio tiene como finalidad analizar si existe algún beneficio que la factura electrónica aporte en fiscalización del gasto público, específicamente en lo relacionado a la información generada en este régimen, dado que al ser transacciones “en línea” ofrecen un acceso más rápido a los mismos. Es importante establecer la relación existente entre la emisión de las facturas electrónicas y el proceso de fiscalización en la adquisición de bienes y servicios por parte del Estado y sus entidades autónomas y descentralizadas.

Las adquisiciones de bienes y servicios realizadas por parte de las entidades públicas, están reguladas por el Decreto 57-92, Ley de Contrataciones del Estado y su reglamento, que describe las modalidades a través de las cuales se pueden realizar transacciones con el Estado, sus entidades autónomas y descentralizadas, unidades ejecutoras, municipales, y las empresas públicas estatales y municipales.

Además de esto, están las plataformas de las cuales la Contraloría General de Cuentas dispone como herramientas para la fiscalización, entre las cuales se puede mencionar: Sistema de Auditoría Gubernamental, Portal Guatecompras, Sicoín, Guatenóminas. Sin embargo, a pesar de existir estas plataformas; el auditor gubernamental en la etapa de ejecución de la auditoría, debe determinar también si los proveedores del Estado cumplen con la legislación vigente en cuanto a la emisión de documentos autorizados que reflejen veracidad de las operaciones realizadas.

De esta manera, el aporte que se pretende brindar con esta investigación es determinar si la factura electrónica en línea aporta algún beneficio en los procesos de fiscalización del gasto público.

Hipótesis descriptiva

Los reportes proporcionados por el régimen de factura electrónica, pueden agilizar el trabajo realizado por los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas en el proceso de fiscalización, contribuyendo a la transparencia en la calidad del gasto público.

Unidad de Análisis

Auditores gubernamentales de la Subcontraloría de Calidad del Gasto Público de la Contraloría General de Cuentas.

Técnica e Instrumento de Investigación

Técnica

La técnica a utilizar será una encuesta, puesto que es el medio más adecuado para recopilar la opinión de los expertos.

Instrumento

El instrumento a utilizar será una guía de entrevista, pues por la complejidad del tema, se necesita realizar preguntas abiertas.

Cronograma

Actividades	Año 2022						Año 2023							
	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul
Selección del tema de investigación	■													
Elaboración diseño de investigación		■	■											
Revisión de material bibliográfico				■										
Elaboración de marco teórico y legislación vigente					■	■								
Diseño de boleta de encuesta							■							
Entrevista a la unidad de análisis								■						
Tabulación y Análisis de datos									■					
Elaboración de propuesta										■				
Elaboración de conclusiones y recomendaciones											■			
Redacción de Informe Final												■		
Revisión de Informe Final													■	
Entrega de Informe Final														■

Presupuesto

Gastos Estimados en la Elaboración de Tesis			
Recursos Humanos			
Honorarios del investigador	Q	-	
El investigador realizará las diferentes etapas que conlleva un trabajo de tesis en diferentes horarios			
Honorarios del revisor	Q	<u>2,500.00</u>	Q 2,500.00
Recursos Materiales			
1 Resma de papel bond tamaño carta	Q	40.00	
Compra de libros para revisiones bibliográficas	Q	200.00	
Reproducciones textos varios	Q	200.00	
2 Cartuchos para impresora	Q	500.00	
Luz eléctrica	Q	300.00	
Internet	Q	<u>300.00</u>	Q 1,540.00
Recursos Materiales			
Gastos varios para el investigador durante la investigación			
			Q 1,000.00
Total			<u>Q 5,040.00</u>

Ficha Metódica

FICHA METÓDICA:	
Elemento epistemológico	Datos de identificación
Enfoque metódico general	Cuantitativo
Carácter general	Descriptivo
Clase	No experimental
Tipo	Transversal, pues durante la investigación se realizará una sola medición
Subtipo	Explicativo
Hipótesis:	Se utilizará una hipótesis descriptiva. Por ser descriptiva, se comprobará en el análisis de resultados.
Técnicas de investigación:	Bibliográficas. Parafraseo, cita textual. De campo. Observación y encuesta.
Procedimientos de investigación.	Bibliográficas. El parafraseo será útil para expresar las ideas de los autores sin transcribirlas textualmente, mientras que la cita textual servirá para transcribir las ideas de los autores de la forma en que ellos las expresan, sin alteraciones. De campo. La entrevista se realizará a auditores gubernamentales de la Subcontraloría de Calidad del Gasto Público.
Herramientas y formas de investigación.	Cuestionario o entrevista
Unidades de análisis	Auditores gubernamentales de la Subcontraloría de Calidad del Gasto Público
Materiales y recursos	Equipos de computación, dispositivos USB, Programas Microsoft Office, Formularios de Google, Papel, lápiz, bolígrafos.
Instancias legales de la investigación	Legislación vigente y consulta a la Oficina de acceso a la Información Pública de la Contraloría General de Cuentas.

