

**MANUAL DE PROCEDIMIENTOS DE CONTROL Y FISCALIZACIÓN
PARA OPERACIONES DE TRANSFERENCIAS Y ADQUISICIONES
DE MERCANCÍAS COMUNITARIAS NO EXCEPTUADAS DE LA
LIBRE CIRCULACIÓN AL INTERIOR DEL TERRITORIO ADUANERO
ÚNICO**

TABLA DE CONTENIDO

CAPÍTULO 1.- Instrucciones para el uso del Manual	5
1.1. Lineamientos del Manual	5
1.2. Marco legal aplicable	5
CAPÍTULO 2.- Generalidades del Manual	6
2.1. Ámbito de aplicación	6
2.2. Alcance del Manual	6
2.3. Objetivos	6
2.3.1. Objetivo General	6
2.3.2. Objetivos Específicos	7
2.4. Diseño de la estrategia de control	7
2.4.1. Lugares para ejercer el control	8
2.4.2. Diseño de la Estrategia	8
2.4.3. Proceso de Selección de Casos	11
2.4.4. Criterios de Selección	11
2.4.5. Selección de casos Gestión Coordinada	12
2.5. Diseño de la estrategia de fiscalización	13
2.5.1. Diseño de la Estrategia	13
2.5.2. Proceso de Selección de Casos	15
2.5.3. Criterios de Selección	15
2.5.4. Selección de casos Fiscalizaciones Simultáneas	16
CAPÍTULO 3.- Proceso de control y fiscalización	17
3.1. Fundamento legal del proceso de control y fiscalización	17
3.2. Proceso de control	18
3.2.1. Definición del Control	18
3.2.2. Alcance del Proceso de Control	18
3.2.3. Responsables que intervienen en el Proceso de Control	18
3.2.4. Modalidades de Control	19
3.2.5. El ejercicio de las facultades de Control bajo el enfoque de Gestión Coordinada	22
3.2.6. Asistencia Mutua y Cooperación Técnica	23
3.2.7. Reconocimiento Mutuo de las actuaciones de Control	23
3.2.8. Coordinación para aplicar Controles	23
3.2.9. Auxilio de la Fuerza de Seguridad Pública	24

3.2.10.	Participación en el Plan de trabajo conjunto de las autoridades de seguridad y de control fronterizo	24
3.3.	Proceso de fiscalización.....	24
3.3.1	Definición del Proceso de Fiscalización.....	24
3.3.2	Alcance del proceso de Fiscalización	25
3.3.3	Responsables que intervienen en el Proceso de Fiscalización.....	25
3.3.4	Planes de Fiscalización.....	26
CAPÍTULO 4.-	Procedimientos de control	28
4.1.	Control inmediato.....	28
4.1.1.	Control inmediato electrónico	28
4.1.2.	Control inmediato en Centro de Facilitación del Comercio ubicados en los PFI	29
4.1.3.	Control inmediato en el Centro de Control	29
4.1.4.	Control inmediato en carreteras.....	30
4.1.5.	Control inmediato en bodegas.....	30
4.2.	Control a posteriori	31
4.2.1.	Control a posteriori en instalaciones o en bodegas	31
4.2.2.	Control a posteriori verificación de gabinete	32
CAPÍTULO 5.-	Proceso de fiscalización	33
5.1.	Marco Conceptual	33
5.1.1.	Fiscalización	33
5.1.2.	Contribuyente	33
5.1.3.	Evasión	33
5.2.	Marco Legal.....	34
5.3.	Proceso de Fiscalización o Auditoría Tributaria	34
5.3.1.	Planificación Estratégica del Trabajo de Fiscalización.....	35
5.3.1.1.	Recopilación de datos sobre la empresa y conocimiento del tipo de negocio	36
5.3.1.2.	Entrevista	37
5.3.1.3.	Revisión analítica preliminar	38
5.3.1.4.	Riesgo de auditoría, marco conceptual.....	39
5.3.1.5.	Materialidad.....	42
5.3.1.6.	Selección de Muestras	42
5.3.1.7.	Decisiones preliminares de planeación.....	43
5.3.1.8.	Identificación de componentes	43
5.3.1.9.	Planificación por componentes	44
5.3.2.	Ejecución de la Auditoría.....	44
5.3.2.1.	Técnicas de auditoría fiscal.....	44
5.3.2.2.	Los procedimientos de fiscalización	48
5.4.	Planes de fiscalización (procedimientos de fiscalización)	51
5.4.1.	Plan de Fiscalización de IVA, ISV o su equivalente	51

5.4.2.	Plan de Fiscalización de ISR	53
5.4.3.	Plan de Fiscalización de IESC	55
CAPÍTULO 6.- Flujograma del proceso de control y fiscalización		57
CAPÍTULO 7.- Glosario de términos.....		58
CAPÍTULO 8.- Conclusiones y recomendaciones.....		62
8.1.	Conclusiones	62
8.2.	Recomendaciones.....	62

CAPÍTULO 1.- Instrucciones para el uso del Manual¹

1.1. Lineamientos del Manual

El presente Manual contiene propuestas, recomendaciones y sugerencias para orientar el ejercicio de las funciones de las Administraciones Tributarias, para el control y fiscalización de las Transferencias y Adquisiciones amparadas con la Factura y Declaración Única Centroamericana (FYDUCA). Lo anterior no altera la aplicación y vigencia del marco legal nacional y regional.

1.2. Marco legal aplicable

La normativa legal nacional, será el conjunto de leyes que establecen los tributos internos: Código Tributario, leyes impositivas de impuestos internos indirectos, leyes impositivas de impuestos internos directos y otras leyes que regulan regímenes fiscales. Asimismo, según se presente perjuicio fiscal, pueden ser: leyes administrativas, tributarias o penales específicas de los Estados Parte de la unión aduanera.

La normativa legal regional aplicable, la conforma el Convenio de Compatibilización de los Tributos Internos Aplicables al Comercio entre los Estados Parte de la Unión Aduanera Centroamericana (Convenio de Compatibilización); las Resoluciones y Acuerdos de la Instancia Ministerial del Proceso de Integración Profunda; el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica (Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica); los Protocolos, Tratados y Convenios de la integración económica centroamericana, en lo aplicable.

¹ El presente Manual es una guía de recomendaciones, su contenido no es de carácter vinculante, ni modifica la legislación nacional o regional vigente de los Estados Parte sobre la materia. Cualquier inconsistencia entre este Manual y la mencionada legislación, prevalecerá esta última.

CAPÍTULO 2.- Generalidades del Manual

2.1. Ámbito de aplicación

El presente Manual contiene un conjunto de procedimientos y actuaciones que los colaboradores, empleados, auditores o técnicos de las Administraciones Tributarias responsables de ejercer las facultades de control y fiscalización, podrán aplicar a las operaciones de transferencias y adquisiciones efectuadas por los agentes económicos al interior del territorio aduanero único.

Además, constituye un referente para otras unidades relacionadas, tales como:

- a. Unidades de Gestión de Riesgo de operaciones de comercio exterior y del territorio aduanero único.
- b. Unidades de Inteligencia y Planificación de Fiscalización.
- c. Unidades de Planes Masivos.
- d. Unidades de Planes Selectivos.
- e. Unidades de Fiscalización de los Tributos internos.
- f. Unidades de precios de transferencia.
- g. Unidades jurídicas, relacionadas con el ejercicio de facultades realizadas por las unidades fiscalizadoras.

2.2. Alcance del Manual

El Manual comprende un conjunto de propuestas, recomendaciones y sugerencias para las Administraciones Tributarias de los Estados Parte de la Unión Aduanera a efecto que sean insumos para la formulación y planificación de la estrategia de Control y Fiscalización de las transferencias y adquisiciones, procedimientos de Control inmediatos y a posteriori, el proceso de Fiscalización, los planes de fiscalización y la elaboración del informe correspondiente, con base a las facultades conferidas a las Administraciones Tributarias, en virtud de lo establecido en las leyes vigentes en cada Estado Parte, el Convenio de Compatibilización y en lo aplicable, las disposiciones del Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica.

2.3. Objetivos

2.3.1. Objetivo General

Establecer recomendaciones de procedimientos estandarizados de Control y Fiscalización, aplicables a las operaciones de Transferencias y Adquisiciones, para promover su aplicación homogénea por las Administraciones Tributarias de los Estados Parte de la Unión Aduanera, en observancia a las disposiciones contenidas en las leyes tributarias internas y a lo establecido en los convenios regionales.

2.3.2. Objetivos Específicos

- a. Proporcionar a los colaboradores, empleados, auditores o técnicos de las Administraciones Tributarias una orientación práctica sobre los procedimientos de Control y Fiscalización aplicables a las operaciones de transferencias, adquisiciones y rectificaciones, que se realicen al interior del territorio aduanero único, en el ejercicio de las facultades, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales o materiales.
- b. Establecer procedimientos, lineamientos, (instructivos) pautas de acción y principios que se deben de observar en el ejercicio de las facultades de Control y Fiscalización, con la finalidad de que los colaboradores, empleados, auditores o técnicos de las Administraciones Tributarias de los Estados Parte de la Unión Aduanera que participen en dichos procesos produzcan resultados efectivos y de conformidad a las leyes tributarias internas y a los convenios regionales.
- c. Propiciar con base a la evolución del proceso de unión aduanera la unificación de criterios de carácter técnico y legal en el proceso de Control y Fiscalización de las transferencias, adquisiciones y rectificaciones, de tal forma que los colaboradores, empleados, auditores o técnicos de las Administraciones Tributarias de los Estados Parte de la Unión Aduanera tengan una visión amplia de las normas actuales y vigentes que se aplican al interior del territorio aduanero único.
- d. Recomendar el uso de instrumentos electrónicos en la ejecución de los procedimientos de Control a las operaciones de transferencias y adquisiciones, así como las operaciones de devolución de mercancías y envases retornables que circulan en los Centros de Facilitación del Comercio ubicados en los Puestos Fronterizos Integrados del territorio aduanero único.

2.4. Diseño de la estrategia de control

Las Administraciones Tributarias deberán ejercer sus facultades de control sobre las operaciones de transferencias y adquisiciones, así como las operaciones de devolución de mercancías y envases retornables y las que se deriven de estas, al interior del territorio aduanero único, con la finalidad de garantizar la recaudación.

Para ello se describe de una manera general el proceso o etapas que se deben de realizar para concretizar la estrategia de control, que posibilite alcanzar los objetivos de la Administración Tributaria, a través de la aplicación de planes de fiscalización que contengan procedimientos de control inmediatos o a posteriori.

Es importante destacar que en el diseño de la estrategia de Control se debe tomar en cuenta la información y los análisis realizados por las unidades de Inteligencia Tributaria, Departamento de Gestión de Riesgo, Departamento o Unidades de Selección de Casos y Unidad de Estudios Tributarios, según corresponda, de las Administraciones Tributarias, a partir de variables e indicadores macroeconómicos y microeconómicos imperantes en las economías; así como también de la identificación del perfil de los contribuyentes generado por el comportamiento tributario que estos realicen en la emisión, rescisión o anulación, rectificación, modificaciones de las FYDUCAS y el envío y devolución de envases retornables.

En este componente se describe de manera general el proceso o etapas necesarias para diseñar la estrategia de Control, basándose en una gestión de riesgo apropiada para los hechos generadores y sujetos que intervendrán en el comercio de mercancías con libre circulación al interior del territorio aduanero único; así como de un análisis de operaciones de transferencias y adquisiciones y rectificaciones, simulaciones, formulación de hipótesis, correlaciones o vector de error a partir del análisis de variables e indicadores económicos que rodean a los contribuyentes y el comportamiento tributario sectorial de los mismos, con el fin de reestructurar la variable o indicador que determine mejor control.

En el diseño de la estrategia de control, las Administraciones Tributarias podrán utilizar la información que les generará la Plataforma Informática Comunitaria (PIC), desarrollando un módulo de reportería e información filtrada y ordenada con base a los parámetros que defina cada Administración Tributaria. El acceso a los referidos reportes será autorizado y administrado bajo perfiles establecidos por las Administraciones Tributarias.

La estrategia de control, sobre todo en los procedimientos de revisión mediante operativos en carreteras, deberá de tomar en cuenta los esfuerzos interinstitucionales coordinados que en materia de seguridad, combate al contrabando y a la defraudación aduanera realizan los Estados Parte², con el objeto de que los procedimientos de control sobre mercancías, sujetos y medios de transporte relacionadas a las operaciones de adquisición, transferencias y rectificaciones, documentadas con la FYDUCA, se realicen bajo una coordinación interinstitucional, garantizando el debido proceso a los contribuyentes y definiendo el alcance y competencias por cada entidad que intervenga en los procedimientos. Se recomienda, en la medida de lo posible, evaluar aplicar el mismo enfoque a las revisiones que se efectúen en bodegas.

2.4.1. Lugares para ejercer el control

Se recomienda que el control inmediato se ejerza en los lugares establecidos en el Apéndice 3 del Reglamento para el Funcionamiento de la Integración Profunda hacia el Libre Tránsito de Mercancías y de Personas Naturales entre las Repúblicas de Guatemala y Honduras³, aplicando los procedimientos definidos en dicho instrumento.

2.4.2. Diseño de la Estrategia

En el ejercicio de sus facultades de control, las Administraciones Tributarias realizarán una adecuada gestión de riesgo⁴, análisis de variables sectoriales, análisis de perfil de transferente o adquirente, selección y programación de casos con una hipótesis de investigación a ser comprobada mediante

² Ejemplo: Comisión Interinstitucional contra el Contrabando y la Defraudación Aduanera de Guatemala (COINCON) y la Fuerza Nacional Anti Evasión de Honduras (FNA)

³ Resolución de la Instancia Ministerial-UA No. 17-2017 y las modificaciones que sean aprobadas por la Instancia Ministerial.

⁴ Se recomienda que, en la medida de lo posible, la Gestión de Riesgo Aduanero se aplique de forma adecuada a las operaciones de transferencias y adquisiciones que se realicen en el territorio aduanero único y que responda a las necesidades o reglas propias del comercio de mercancías con libre circulación.

la aplicación de los procedimientos de control, integrando elementos básicos de transferencias, adquisiciones y rectificaciones a las unidades de riesgo respectivas, que puedan generar indicadores evaluables y valorables, así como el diseño de un sistema de alertas.

Se recomienda que los procedimientos de Control se ejerzan sobre los agentes económicos, contribuyentes inscritos o afiliados al IVA o impuesto equivalente, mercancías y medios de transporte de forma inmediata o a posteriori, con la finalidad de:

- a. Para los contribuyentes del IVA o impuesto equivalente, procedería realizar verificaciones electrónicas del 100% de las operaciones de adquisición, para comprobar el pago de los tributos internos aplicables en el país de destino y chequear electrónicamente la entrada y salida de las mercancías de los Estados Parte, este procedimiento le corresponde realizar a la Administración Tributaria del país de destino en el Centro de Facilitación del Comercio ubicado en los Puestos Fronterizos Integrados.
- b. Para los agentes económicos no contribuyentes del IVA, se recomienda ejercer control sobre las mercancías comunitarias con libre circulación, que estos ingresen al país de destino con la intención de consumirlas o transferirlas a cualquier título, para ello se deberá de habilitar ventanilla en el Centro de Control ubicado en los Puestos Fronterizos Integrados, para que se les emita la FYDUCA de oficio y paguen los tributos en frontera.
- c. En carreteras, se recomienda verificar físicamente de acuerdo al procedimiento establecido en este manual; que describe la organización de los operativos, los lugares, las instrucciones a ejecutar en estos operativos y todo el tema de logística en carretera, fundamentalmente es determinar consistencia entre la cantidad y descripción de las mercancías que se movilizan con la cantidad y descripción de las mercancías consignadas en la FYDUCA o documento de devolución, esto tomando en cuenta el procedimiento respectivo, ambos países en unión deberán gestionar tecnología de revisión no invasiva.

Esta verificación puede realizarse como producto de la gestión de riesgo de forma selectiva o tomando muestra (para la toma de muestra debe quedar constancia en acta por lo que debe ser formato evaluado por la unidad de análisis técnico de cada Administración Tributaria) mediante la ejecución de operativos coordinados interinstitucionalmente en carretera, que posibilite la facilitación del comercio sin descuidar el control;

- d. En bodegas, se recomienda verificar electrónicamente el control de paso en frontera y la notificación de recepción de bienes; verificar físicamente o documentalmente la cantidad y descripción de las mercancías (Modelo, Estilo, Marca, Medida, Tipo y Número de Serie cuando corresponda) con la cantidad y descripción de las mercancías consignadas en la FYDUCA en el momento de la carga o descarga de las mercancías, complementando dicho procedimiento contra el control de inventarios y otros registros de índole tributario y contable del adquirente o transferente.

Además, pueden ejecutarse procedimientos especiales para verificar saldos, la cantidad y descripción de las mercancías (Modelo, Estilo, Marca, Medida, Tipo y Número de Serie cuando corresponda) que documentalmente salen o ingresan al Registro de Control de Inventarios, con las cantidades y descripciones de mercancías que físicamente salen o entran de las instalaciones del contribuyente, cotejando esos valores con los consignados en la FYDUCA o Documentos de Devolución correspondiente;

- e. Se recomienda realizar diagnóstico con base a la información contenida en los libros, FYDUCA, Documentos de Devolución y registro de control de inventarios, sobre los precios de las operaciones de transferencias o adquisiciones pactados entre partes relacionadas, con la finalidad de verificar la correcta valoración de las operaciones. Esta verificación puede efectuarse selectivamente en instalaciones del transferente o adquirente que haya realizado operaciones de comercio con sus partes relacionadas ubicadas en el otro Estado Parte.
- f. Se recomienda efectuar procedimientos para determinar diferencias en los inventarios, sobre todo de mercancías transferidas o adquiridas documentadas con FYDUCA o Documentos de Devolución. El análisis de movimiento de mercancías en control de inventarios puede efectuarse de forma muestral en instalaciones del transferente o adquirente.

La estrategia de control tiene por objeto contribuir a que cada Estado Parte de la Unión Aduanera controle la recaudación tributaria que le corresponda en la dinámica de comercio que se realice al interior del territorio aduanero único, mediante la ejecución de los procedimientos, la aplicación de la normativa tributaria nacional y regional vigente, de tal forma que se pueda detectar incumplimientos a dicha normativa que conlleven a la determinación de infracciones, sanciones, defraudación tributaria, establecimiento de impuestos no pagados y a la imposición de multas. Lo anterior con el propósito de lograr un cambio en la conducta de los contribuyentes, sobre una fuerte sensación de riesgo de ser detectados, controlados y sancionados; y con ello mejorar el cumplimiento tributario.

La estrategia que implemente cada Administración Tributaria para el control de las operaciones realizadas por los agentes económicos dentro del territorio aduanero único deberá responder a la estrategia nacional de combate a la evasión, al fraude fiscal y a la planificación fiscal agresiva.

El diseño de la estrategia es propio de cada país y serán las Unidades de Inteligencia Tributaria, Selección de Casos, Estudios Tributarios y la de Gestión de Riesgo, o Unidad de Selección de Casos de las Administraciones Tributarias las que establezcan las alertas, muestras e hipótesis para efectuar una planificación efectiva de las transferencias, adquisiciones y rectificaciones a controlar.

La estrategia de control de las transferencias y adquisiciones debe de comprender la definición de acciones unilaterales o bilaterales, ya sea ejecutando actuaciones propias, como de acción interinstitucional en las que converjan entidades afines a sus propósitos, como la autoridad aduanera y de seguridad nacional.

Un elemento importante y medular de la estrategia, es que debe de considerar las acciones de intercambio de información tributaria y la cooperación técnica entre las Administraciones Tributarias, aplicando las disposiciones contenidas en el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias de Centroamérica. De igual manera, cada Administración Tributaria, podrá realizar acciones preventivas, que orienten al adecuado cumplimiento en el uso de FYDUCA y a gestionar acciones que prevengan conductas indebidas de los operadores.

2.4.3. Proceso de Selección de Casos

La selección de los contribuyentes a controlar puede ser llevada a cabo por las Administraciones Tributarias, mediante la aplicación de diversas técnicas y herramientas informáticas de apoyo, que faciliten realizar cruces de información, análisis a sectores y actividades económicas en las que operan los agentes económicos que comercializan en el mercado del territorio aduanero único, definiendo reglas, parámetros o criterios que perfilen el nivel de importancia fiscal o riesgo tributario. Es importante evaluar la aplicación de la gestión de riesgo aduanero, adaptando sus atribuciones a las operaciones de Transferencias y Adquisiciones, así como la comunicación entre estas unidades de los dos estados parte.

Además, las Administraciones Tributarias deberán de reconocer las fuentes de información internas y externas, así como aplicar una gestión de riesgo apropiada para las operaciones de transferencias y adquisiciones, como una base de selección de agentes económicos de forma preliminar, que serviría de apoyo a la definición de casos cuyos criterios establecidos permitan integrar las muestras de contribuyentes que se incorporarán a la gestión de Control.

La selección de casos es una de las funciones más relevantes de las unidades de inteligencia tributaria, de planificación o de selección, y la eficacia de esta función radica en muchos factores que rodean el hecho generador del impuesto y a los sujetos pasivos que realizan la operación. En función de esos factores y de los criterios observables se definirá el tipo de procedimientos a aplicar ya sea de Control inmediato o a posteriori, tal como se menciona en el apartado de la estrategia.

2.4.4. Criterios de Selección

Las Administraciones Tributarias ejercerán sus facultades de Control sobre agentes económicos (contribuyentes del IVA o no), medios de transporte y mercancías comunitarias con libre circulación que se transfieran o se adquieran al interior del territorio aduanero único. Las unidades de inteligencia tributaria, de planificación o Selección, podrán considerar entre otros criterios los que se detallan a continuación:

- a. **Gestión de riesgo:** Mediante la aplicación y adecuación de la Gestión de Riesgo Aduanero a una Gestión de Riesgo aplicable a las operaciones de transferencias y adquisiciones en el territorio aduanero único, mediante la incorporación de reglas o criterios de selectividad del comercio exterior, alertas en función de la mercancía o del sujeto, y las combinaciones entre ellos, con la finalidad de seleccionar a los contribuyentes o a las operaciones de transferencias o adquisiciones, que se realicen en la unión aduanera.
- b. **Perfil del Agente Económico Transferente o Adquirente:** Mediante análisis a los agentes económicos que antes de la unión aduanera realizaron operaciones de exportación o importación (amparadas con DUA, FAUCA o DUCA), tomando en cuenta los periodos de prescripción de la acción de cada Estado Parte, se puede establecer un perfil vinculando a cada agente económico con la actividad comercial, sector económico, mercancías que transfiere o adquiere, periodicidad de las operaciones, bases imponibles y volúmenes de las operaciones, entre otros atributos.

- c. Agentes económicos calificados como partes relacionadas. Realizar acciones de coordinación con las unidades que controlan y fiscalizan los precios de transferencias para efectuar esfuerzos conjuntos con las acciones de control.
- d. Mediante la atención oportuna de denuncias de los sectores económicos o ciudadanos que tengan sospechas de negociaciones ocultas o simuladas.
- e. Por selección de perfiles establecidos en los Departamentos de Inteligencia Tributaria orientados a combatir la evasión y fraude fiscal.
- f. Nuevos agentes económicos que entren al mercado del territorio aduanero único.
- g. Información en poder de instituciones que luchan contra el narcotráfico, lavado de activo, el contrabando y la defraudación aduanera de los Estados Parte.
- h. Agentes económicos que realicen operaciones de adquisición y que no se encuentren registrados como contribuyentes de IVA.
- i. Agentes económicos que cambien continuamente su razón social o el nombre de registro de negocio o el contador.

2.4.5. Selección de casos Gestión Coordinada

La Gestión Coordinada⁵ entre los Estados Parte de la Unión Aduanera será un elemento importante en el diseño de las estrategias de Control, ya que permitirá una aplicación efectiva del principio de facilitación de comercio seguido de un control adecuado por parte de las Administraciones Tributarias. Si consideramos que las operaciones de transferencias realizadas por un Estado Parte son adquisiciones en el otro Estado Parte o viceversa, se hace necesario de una gestión coordinada para optimizar las acciones de control, por ejemplo, la Administración Tributaria de un Estado Parte puede verificar físicamente las adquisiciones que realicen los contribuyentes, de esta forma se estaría verificando las transferencias que esté realizando el otro Estado Parte, por lo tanto lo recomendable es que se informen las circunstancias de las verificaciones, cuando dicho resultado afecta a la otra Administración Tributaria, quien podrá implementar los mecanismos establecidos en el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributaria y Aduaneras de Centroamérica para obtener los resultados.

Es de suma importancia que cada Administración Tributaria, coordine con las instituciones nacionales que realizan operativos de forma conjunta en contra del contrabando y defraudación aduanera, operativos de seguridad nacional, entre otros; con la finalidad de incluir las acciones de control de las operaciones amparadas con la FYDUCA y Documentos de Devolución, a los planes interinstitucionales y con ello aprovechar ese conocimiento, experiencia e información que facilite la ejecución de las facultades de control a las operaciones de transferencias y adquisiciones documentadas con la FYDUCA.

⁵ Este principio se desarrolla en el apartado 3.2.5

2.5. Diseño de la estrategia de fiscalización

Es recomendable que las Administraciones Tributarias ejerzan sus amplias facultades de control, inspección, verificación, investigación, fiscalización y recaudación, de forma conjunta estableciendo procedimientos ágiles de comunicación, sobre todo incorporando en su radio de acción los nuevos hechos generadores al interior del territorio aduanero único: la transferencia y la adquisición, con la finalidad de garantizar la recaudación, a través de la elaboración de planes de fiscalización, proceso que debe ser realizado por las unidades de gestión de riesgo, Inteligencia Tributaria o Selección de Casos, a partir de reporte de contribuyentes que en la fase de Control, aplicando procedimientos inmediatos o a posteriori, resultaron con incumplimientos e infracciones; del análisis de variables e indicadores macroeconómicos imperantes en las economías; así como de la identificación del perfil de los contribuyentes, que pueda establecerse por el comportamiento tributario que estos realicen en la emisión, rescisión o anulación, rectificación y modificaciones de las FYDUCAS que emitan o reciban, pudiendo además hacer uso de la información obtenida del seguimiento y gestión del perfil de transferente-adquirente; así como también de la información proporcionada por terceros.

2.5.1. Diseño de la Estrategia

Para el ejercicio de sus facultades de fiscalización, las Administraciones Tributarias ejercerán una adecuada selección de casos considerando antecedentes de la fase de Control inmediato o a posteriori, pero sobre todo producto del análisis de variables sectoriales, análisis de perfil de transferente o adquirente (incluye transferencias y adquisiciones con partes relacionadas), selección y programación de casos con una hipótesis de investigación y fiscalización a ser comprobada mediante la aplicación de los planes de fiscalización.

Los planes de fiscalización por su naturaleza pueden orientarse a investigar y fiscalizar la base imponible, el crédito fiscal en IVA; la renta obtenida, costos y gastos en el Impuesto sobre la Renta; y las bases imponibles en los impuestos específicos o selectivos al consumo, derivados de las transferencias y adquisiciones de mercancías comunitarias con libre circulación. Entre otros atributos, se recomienda que los planes de fiscalización estén dirigidos:

Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre Ventas, o impuesto equivalente

- a. Investigar en las adquisiciones: la base imponible, exenciones, exoneraciones, no sujeciones, los impuestos aplicables en el país de destino, la deducibilidad del crédito fiscal generado y soportado por los adquirentes, los movimientos de inventarios, las modificaciones al valor declarado de la base imponible, entre otras.
- b. Investigar en las transferencias: el precio, la información consignada en la FYDUCA, las modificaciones al valor declarado de la base imponible, entre otras.
- c. Investigar la conformación del saldo remanente de crédito fiscal.

- d. Investigar los montos solicitados por devolución del crédito fiscal a exportadores, que en el marco de la unión aduanera realizan transferencias, para establecer la integridad de las operaciones documentadas con la FYDUCA y las modificaciones al valor declarado de la base imponible, entre otras.
- e. Validar las adiciones o disminuciones de la base imponible, producto de los aumentos de precios, cantidad, las rescisiones o anulaciones, devoluciones, descuentos ordinarios del comercio que se consignan en la rectificación de la FYUCA, envío y devoluciones de envases retornables y demás operaciones que afecten la determinación de la base imponible, el Crédito Fiscal.

Impuesto Sobre la Renta

- a. Investigar la renta obtenida por las transferencias realizadas mediante FYDUCA, mediante cruces de información obtenida mediante el módulo de reportería de la PIC y las transferencias declaradas en IVA o ISV; así como las modificaciones al valor declarado de la base imponible, entre otras.
- b. Investigar los costos, gastos y deducciones generadas por las adquisiciones amparadas mediante FYDUCA, así como las modificaciones al valor declarado de la base imponible, entre otras.
- c. Investigar que las operaciones de transferencia y adquisición se valoren para fines tributarios a precios de mercado en condiciones de libre competencia, mediante la aplicación de procedimientos y técnicas de precios de transferencia y la aplicación de la normativa tributaria vigente, conforme a las facultades conferidas a las Administraciones Tributarias, de tal forma que se pueda realizar los estudios, establecer la vinculación económica entre las partes relacionadas, verificar las operaciones económicas con empresas relacionadas, identificar operaciones comparables, realizar el análisis de comparabilidad, efectuar los ajustes razonables y aplicar el método de valoración apropiado para determinar el precio o valor de mercado.

Impuestos Específicos o Selectivos al consumo

- a. Verificar el control interno de los inventarios del contribuyente productores o adquirentes de mercancías sujetas al pago de impuestos específicos o selectivos, con la finalidad de comprobar que las cantidades y valores registrados en inventario son correctos y consistentes con los consignados en las FYDUCA por transferencias y adquisiciones, constatando el correcto pago de los impuestos específicos correspondientes.
- b. Determinar saldos físicos a una fecha determinada para cotejarlos con los saldos según libros o los reflejados en los estados financieros.
- c. Realizar cruces de información entre valores de adquisiciones FYDUCA de mercancías con Impuestos Específicos, Selectivos al Consumo o Ad-Valorem con lo reportado en la Declaración en la cual se registran dichos tributos.

2.5.2. Proceso de Selección de Casos

La selección de los contribuyentes a fiscalizar puede ser llevada a cabo por las Administraciones Tributarias, mediante la aplicación de diversas técnicas y herramientas informáticas, que faciliten realizar análisis a sectores y actividades económicas en las que operan los agentes económicos que comercializan mercancías comunitarias con libre circulación al interior del territorio aduanero único, definiendo vectores de error, parámetros o criterios que perfilen el nivel de importancia fiscal o riesgo tributario.

Es importante evaluar la aplicación de la gestión de vectores de error mediante cruces de la información relativa a las operaciones de transferencias y adquisiciones reportadas en las diferentes declaraciones tributarias periódicas o anuales.

Además, las Administraciones Tributarias deberán de reconocer las fuentes de información internas y externas, que potencien la determinación de factores de riesgo o incumplimientos, como una base preliminar de apoyo a la definición de casos cuyos criterios establecidos permitan integrar las muestras de contribuyentes que se incorporarán a la gestión de programa específico de fiscalización.

Así como evaluar y conocer las peticiones de devolución del crédito fiscal a exportadores (se incluyen en este término a los transferentes) y denuncias que los contribuyentes interponen en la institución y establecer procedimientos que permitan proceder de manera ágil y oportuna, a integrar tales casos dentro de las gestiones de fiscalización.

La selección de casos es una de las funciones más relevantes de las unidades de inteligencia tributaria o de planificación y la eficacia de esta función radica en muchos factores que rodean el hecho generador del impuesto y a los sujetos pasivos que realizan la operación. En función de esos factores y de los criterios observables se definirá el tipo de planes de Fiscalización, tal como se menciona en el apartado de la estrategia.

2.5.3. Criterios de Selección

Las Administraciones Tributarias ejercerán sus facultades de Fiscalización sobre los contribuyentes del IVA o ISV que realicen transferencias y adquisiciones en los Estados Parte que conforman la Unión Aduanera. Para que esta facultad sea eficaz será necesario considerar entre otros criterios, los que se detallan a continuación:

- a. Contribuyentes de IVA o ISV con inconsistencias determinadas producto de la aplicación de procedimientos de Control inmediatos o a posteriori.
- b. Contribuyentes que realizan operaciones de transferencias y adquisiciones de bienes muebles con partes relacionadas, ya sea entre la casa matriz radicada en un Estado Parte y sus filiales, subsidiarias o establecimientos ubicados en otro Estado Parte, o viceversa.
- c. Análisis de Indicadores o vectores de error entre los impuestos: IVA o ISV, Específicos o Selectivos e Impuesto sobre la Renta.

- d. Análisis sectorial al que pertenece el adquirente o transferente que operan en la Unión Aduanera.
- e. Análisis de perfil de los contribuyentes que solicitan Devolución IVA exportadores.
- f. Análisis de los nuevos agentes económicos que operan en la Unión Aduanera o de agentes que se cambian de sector, o emigran o migran al mercado del territorio aduanero único.
- g. Análisis sectoriales que desarrollen los departamentos de inteligencia fiscal.
- h. Análisis de los contribuyentes que gozan de beneficios tributarios, como exoneraciones del pago de IVA o ISV.

2.5.4. Selección de casos Fiscalizaciones Simultáneas

En el marco de una unión aduanera es importante considerar planes de fiscalización simultáneas, entendiéndose al hecho de que más de una Administración Tributaria ejecuta al mismo tiempo un plan de fiscalización a un mismo grupo empresarial que opera en más de una jurisdicción fiscal.

La selección de casos bajo el enfoque de fiscalizaciones simultáneas se hará bajo los alcances de asistencia mutua y cooperación técnica, dispuestas en p el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica.

CAPÍTULO 3.- Proceso de control y fiscalización

En este apartado se presentan las recomendaciones y sugerencias para el desarrollo del proceso de Control y Fiscalización que puedan ejecutar las Administraciones Tributarias dentro de sus propios Estados Parte, para ello se hace énfasis en la importancia de una implementación y ejecución de los Procedimientos de Control y la implementación de Planes de Fiscalización.

Los pilares o fundamentos técnicos en que se sustentaran los procedimientos y planes será una gestión de riesgo integral aplicable a las operaciones de comercio de mercancías comunitarias con libre circulación al interior del territorio aduanero único; empleo de herramientas informáticas para procesar información, establecer indicadores o vectores, una correcta selección de casos a fiscalizar y una adecuada planeación de la investigación. Es importante mencionar que, el proceso debe orientarse desde un enfoque en que todas las actuaciones previas y procedimientos a desarrollar deben tener fundamento técnico y legal, a efecto de que los hallazgos determinados se encuentren debidamente sustentados.

3.1. Fundamento legal del proceso de control y fiscalización

El ejercicio de las facultades de control y fiscalización que las Administraciones Tributarias ejerzan sobre las transferencias y adquisiciones que se realicen al interior del territorio aduanero único, tiene fundamento legal en los Instrumentos Jurídicos de la Integración Económica, el Protocolo Habilitante, el Convenio de Compatibilización, los actos administrativos de la Instancia Ministerial así como, las leyes, reglamentos y demás disposiciones tributarias internas de cada Estado Parte.

En este orden, las Administraciones Tributarias desarrollarán el proceso de control y de fiscalización ajustándose a los siguientes principios generales:

- a. Justicia, garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias nacionales;
- b. Legalidad, actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que estén regulados por dicho ordenamiento;
- c. Celeridad, procurará que los procedimientos de control sean ágiles, para que se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible;
- d. Economía, procurará que los contribuyentes y la misma Administración Tributaria, incurran en la menor cantidad de gastos y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios;
- e. Eficacia, procurará que sus actos, si están encaminados a la recaudación, se realicen con respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes; y,
- f. Verdad Material, todas sus actuaciones se ampararán en la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.

3.2. Proceso de control

3.2.1. Definición del Control

Se entenderá por control, el ejercicio pleno de las facultades establecidas en el Convenio de Compatibilización y las Leyes tributarias de cada uno de los Estados Parte de la Unión Aduanera, por parte de las Administraciones Tributarias sobre: las mercancías, medios de transporte, agentes económicos contribuyentes del IVA, ISV o impuesto equivalente, agentes económicos no contribuyentes, y la información, cantidades y valores monetarios consignados en la FYDUCA, con la finalidad de garantizar el cumplimiento formal y sustantivo de las obligaciones tributarias.

3.2.2. Alcance del Proceso de Control

Por su naturaleza, el proceso de control es eminentemente masivo e interinstitucional, es decir, se ejecuta mediante una estrategia de operativos de verificación inmediata con una cobertura amplia de contribuyentes o de operaciones, sin embargo, puede aplicarse una estrategia puntual sobre todo en la verificación a posteriori.

Las facultades de control se ejercerán mediante la aplicación de procedimientos para el análisis, supervisión, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento y aplicación de las disposiciones del Convenio de Compatibilización, las leyes tributarias y las demás normas, sobre las transferencias y adquisiciones de mercancías y medios de transporte en el respectivo Estado Parte que conforma la unión aduanera.

El control se ejercerá mediante operativos en carretera coordinados interinstitucionalmente o mediante verificaciones en bodegas de los contribuyentes para presenciar la carga o descarga de mercancías a los medios de transporte, con la finalidad de comprobar que las mercancías y cantidades consignadas en la FYDUCA son consistentes con las mercancías y cantidades físicas verificadas.

3.2.3. Responsables que intervienen en el Proceso de Control

Se sugiere a las Administraciones Tributarias que, en la medida de lo posible, en el Centro de Facilitación del Comercio (para verificación electrónica de la FYDUCA y Documentos de Devolución emitidos entre contribuyentes) y Centro de Control (para la emisión de la FYDUCA de oficio a no contribuyentes) ubicados en los Puestos Fronterizos Integrados, actúen colaboradores, empleados, auditores o técnicos con experiencia en el control de operaciones aduaneras.

Igual tratamiento se recomienda para los colaboradores, empleados, auditores o técnicos que intervengan en los operativos en carretera o en bodegas en las funciones de verificación física de las mercancías.

Con relación a la verificación documental o física de saldos, entradas y salidas de mercancías en los inventarios, precios de las mercancías transferidas, base imponible de las adquisiciones y para verificar operaciones de comercio entre partes relacionadas, se recomienda que los colaboradores, empleados, auditores o técnicos tengan conocimiento y competencia en materia de tributos

internos, en el marco de la ejecución de las facultades de investigación y fiscalización, también se recomienda que mantengan capacitación constante.

En esta dinámica se sugiere a las Administraciones Tributarias de los Estados Parte que realicen internamente modificaciones a las facultades de los empleados aduaneros para que verifiquen las transferencias y adquisiciones o bien entrenar a empleados de las áreas de tributos internos para que efectúen dichas verificaciones.

Las responsabilidades pueden ser:

a. Responsabilidad técnica.

Los colaboradores, empleados, auditores o técnicos de la Administración Tributaria de los Estados Parte deberán de ejecutar políticas, normas y procedimientos establecidos en cada país.

b. Responsabilidad administrativa.

La responsabilidad administrativa es compartida según los alcances y normas de cada Administración Tributaria.

3.2.4. Modalidades de Control

La Administración Tributaria podrá ejercer las facultades de Control en su país, según disponga, conforme a las modalidades que se describen a continuación.

3.2.4.1. Control Inmediato

A diferencia de la concepción en materia aduanera, el control inmediato aplicado a las transferencias y adquisiciones de mercancías con libre circulación será:

- a. Control inmediato aplicado de forma electrónica, en el proceso de llenado, transmisión, validación, determinación de la obligación tributaria, confirmación, numeración y aceptación de la FYDUCA, proceso que se efectúa en línea y en tiempo real, así como el proceso de validación de exoneraciones, códigos de Notificación MSF y prechequeo migratorio.
- b. Control inmediato que se realice mediante revisión física o documental durante el proceso de carga, tránsito o descarga de las mercancías dentro del territorio aduanero único.

Tomando en consideración los alcances del Control establecidos en el apartado 3.2.2 de este manual, el control inmediato podrá realizarse teniendo en cuenta las circunstancias siguientes:

i. En el Centro de Facilitación del Comercio

Ubicado en los Puestos Fronterizos Integrados al interior del territorio aduanero único.

Alcance: Verificación electrónica de la FYDUCA, Documentos de Devolución de Mercancías (por devoluciones o anulaciones o recisiones) o Documento de Devolución de Envases, emitidas entre contribuyentes del IVA e ISV.

Objetivo: Comprobar el pago de los tributos internos en el país de destino, entrada de mercancía adquirida, mercancía devuelta o envases retornables, mediante la verificación electrónica de la FYDUCA o Documento de Devolución.

Responsable: Administración Tributaria del país de destino.

ii. En el Centro de Control

Ubicado en los Puestos Fronterizos Integrados al interior del territorio aduanero único.

Alcance: Revisión física de mercancía y la emisión de FYDUCA de oficio, a agentes económicos no contribuyentes del IVA o ISV que ingresen mercancías comunitarias con libre circulación por los Puestos Fronterizos Integrados. En el caso de operaciones combinadas (medios de transporte con mercancías documentadas con FYDUCA y con DUCA), el alcance es la verificación electrónica de la FYDUCA.

Objetivo: El pago de los tributos internos en frontera por parte de agentes económicos no contribuyentes del IVA o ISV que ingresen mercancías al país de destino. Además, comprobar el pago de los tributos y la entrada de mercancías documentadas con FYDUCA que circulan en una operación combinada.

Responsable: Administración Tributaria del país de destino.

iii. En carretera

Operativos coordinados interinstitucionalmente al interior de cada país. Serán las autoridades nacionales las que definan los lugares donde se instalarán dichos operativos.

Alcance: Revisión documental y física de las mercancías comunitarias con libre circulación documentadas con la FYDUCA y medios de transporte que circulen al interior del territorio aduanero único.

Objetivo: Comprobar que las mercancías que se movilizan en carreteras sean consistentes con la cantidad y descripción física de las mercancías documentadas y detalladas en la FYDUCA o Documento de Devolución; así como comprobar la veracidad de la información consignada en la FYDUCA o Documento de Devolución, relativa a medio de transporte, fechas de salidas, Puestos Fronterizos Integrados de salida y entrada y la del conductor o piloto.

Responsable: Las autoridades de Aduanas, Migración, MSF, Administración Tributaria, Policía, Seguridad nacional y Ministerio Público del país de destino o del país de origen de las operaciones de adquisición o transferencia.

iv. En bodegas

Operativos dentro del territorio del país transferente o adquirente en la etapa de carga o descarga de mercancías; o sobre la mercancía almacenada.

Alcance: Revisión documental y física de las mercancías comunitarias con libre circulación documentadas con la FYDUCA o Documentos de Devolución que se cargan o descargan en las bodegas de los agentes económicos. Definiendo la muestra de

FYDUCAS a verificar con anticipación al ingreso. Así como la revisión documental y física de los inventarios de mercancías comunitarias.

Objetivo: Comprobar que las mercancías que se carguen o descarguen en bodegas sean consistentes con la cantidad y descripción física de las mercancías consignadas en la FYDUCA.

Responsable: Administración Tributaria del país de destino o del país de origen de la operación de transferencia.

Un elemento importante en el control inmediato es que, conforme a los resultados obtenidos por la aplicación de los procedimientos de Control inmediato, podrán seleccionarse casos para la fase de Control a posteriori o para la etapa de fiscalización.

3.2.4.2. Control a posteriori

El control a posteriori son las actuaciones que efectúen las Administraciones Tributarias en las oficinas, plantas, bodegas o instalaciones de los contribuyentes transferentes o adquirentes, para verificar las operaciones documentadas con FYDUCA y Documentos de Devolución.

a. Verificación documental

Revisión y análisis de la FYDUCA y Documento de Devolución, seleccionadas mediante la aplicación de una gestión integral de riesgo; así como comprobar el registro de las operaciones de transferencias, adquisiciones, las modificaciones al valor declarado de la base imponible.

Alcance: Comprende la selección de FYDUCA y Documentos de Devolución a validar, el análisis de los datos, cantidades y valores contenidos en las mismas, las bases imposables, la determinación de los tributos internos en las adquisiciones, el pago de los tributos en el país de destino, el registro de las referidas operaciones en libros de IVA o ISV y contabilidad formal, entre otros. El análisis comprende las modificaciones al valor declarado de la base imponible.

Objetivo: Comprobar consistencia entre la información contenida en la FYDUCA y lo registrado contablemente.

Responsable: La Administración Tributaria del país de destino y del país de origen de la operación de transferencia.

b. Verificación de Inventarios

Revisión selectiva de entradas y salidas de mercancías de las cuentas de Inventario, amparadas con la FYDUCA y Documentos de Devolución.

Alcance: Verificar el movimiento de inventarios, los métodos de valuación y registro de los mismos, de conformidad a la naturaleza de las operaciones y características de la actividad económica a la que se dedica el contribuyente.

Objetivo: Controlar los movimientos de mercancías transferidas o adquiridas entre un contribuyente de un Estado Parte con otro contribuyente del otro Estado Parte, analizando las existencias físicas de mercancías, con las cantidades y mercancías consignadas en la FYDUCA o Documentos de Devolución en un periodo determinado, estableciendo saldos de inventarios documentales o físicos, con base a las entradas y salidas de mercancías documentadas con la FYDUCA para establecer con los resultados obtenidos de acuerdo a las aplicaciones de métodos de valuación y registro del mismo a que se dedica, que cantidad de productos está moviendo de acuerdo a las compras que realiza para tener el dato de la transferencia o adquisición de acuerdo al pago de IVA o ISV que está manejando

Responsable: La Administración Tributaria del país de destino y del país de origen de la operación de transferencia.

c. Verificación preliminar entre partes relacionadas

Análisis comparativo entre precio de mercado y precios establecidos en las operaciones de adquisición y transferencia de mercancías amparadas con la FYDUCA.

Alcance: Realizar diagnósticos o análisis sobre el precio de las mercancías consignado en la FYDUCA, la base imponible de las operaciones de transferencia o adquisición, realizadas con partes relacionadas.

Objetivo: Determinar la correcta valoración de las mercancías amparadas con la FYDUCA considerando los precios consignados en las transferencias y la base imponible declarada en las adquisiciones, tomando de referencia los precios de mercado.

Responsable: La Administración Tributaria del país de destino y del país de origen de la operación de transferencia.

Producto de la aplicación de los procedimientos de esta modalidad de control pueden seleccionarse casos para que se les aplique los Planes de Fiscalización puntual o sectorial.

3.2.5. El ejercicio de las facultades de Control bajo el enfoque de Gestión Coordinada

En la medida de lo posible la Administración Tributaria de un Estado Parte de la unión Aduanera realizará sus facultades de control inmediato o a posteriori sobre las operaciones de transferencia y adquisición de mercancías con libre circulación y medios de transportes en su respectivo país, de forma coordinada con la Administración Tributaria del otro Estado Parte, con la finalidad de que una operación solo esté sujeta a verificación electrónica, documental o física en un Estado Parte.

Si un Estado Parte controla las adquisiciones, automáticamente estaría controlando las transferencias realizadas por el otro Estado Parte, o viceversa.

Para ello se requiere que las Administraciones Tributarias de los Estados Parte apliquen procedimientos consensuados y que a medida que se pongan en práctica se evalúe aplicar el reconocimiento mutuo de las actuaciones de control (requisitos y formalidades para el reconocimiento mutuo de los controles mediante el intercambio de información entre los dos departamentos de Inteligencia o unidades de riesgo de los Estados Parte).

3.2.6. Asistencia Mutua y Cooperación Técnica

Las Administraciones Tributarias podrán prestarse asistencia mutua y cooperación técnica entre ellas con base a lo dispuesto en el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica.

3.2.7. Reconocimiento Mutuo de las actuaciones de Control

Cuando se aplique los mecanismos de intercambio de información establecidos en el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica, la Administración Tributaria que efectúe el control bajo el enfoque de gestión coordinada, intercambiara la información correspondiente y pertinente definida en dicho Convenio.

Las Administraciones Tributarias podrán desarrollar un sistema de reconocimiento mutuo de los controles y procedimientos de las transferencias y adquisiciones que se realicen entre los Estados Parte, con el objeto de facilitar el comercio dentro de la unión aduanera.

Para tales fines las Administraciones Tributarias podrán poner en práctica las disposiciones pertinentes contenidas en el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica, en cuanto a los requisitos y formalidades para el reconocimiento mutuo de los controles mediante el intercambio de información.

3.2.8. Coordinación para aplicar Controles

En la medida de lo posible los controles orientados a la verificación física de las mercancías en carreteras deberán realizarse dentro de los operativos coordinados interinstitucionalmente de acuerdo al procedimiento propuesto en este manual.

Las actuaciones de las Administraciones Tributarias estarán determinadas por las alertas y casos seleccionados mediante una gestión integral de riesgo y la coordinación que estas realicen con todas las autoridades competentes que participarán en los operativos.

Por ejemplo, es recomendable que los operativos en carreteras se implementen y ejecuten con la Comisión Interinstitucional contra el Contrabando y la Defraudación Aduanera de Guatemala (COINCON) y la Fuerza Nacional Anti Evasión de Honduras (FNA), con el objeto de que ciertos procedimientos de control sobre mercancías, sujetos y medios de transporte relacionadas a las operaciones de Adquisición y Transferencia documentadas con la FYDUCA se incorporen en los Planes de Trabajo interinstitucionales. Además, estos controles podrán efectuarse bajo el enfoque de Gestión Coordinada a que se refiere el apartado 3.2.5.

Lo ideal sería que las autoridades que intervengan en los operativos en carretera fueran Aduanera, Tributaria, Migratorias, Sanitarias y Fitosanitarias, de seguridad, defensa nacional y todas aquellas involucradas en la persecución e investigación de acciones delictivas como el Ministerio Público.

En ese sentido lo recomendable es que las Administraciones Tributarias coordinen los operativos en carretera con las autoridades de aduanas, migración, sanitarias, fitosanitarias, de seguridad nacional, policía y todas aquellas entidades públicas que ejerzan un control sobre el ingreso o salida

de personas, mercancías y medios de transporte dentro del Estado Parte, colaborando entre sí para la correcta aplicación de las diferentes disposiciones legales y administrativas, que garanticen el interés fiscal y procuren la facilitación del comercio dentro del territorio aduanero único.

Cuando el control inmediato o a posteriori se ejerza en las bodegas de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá participar de forma conjunta con las autoridades Aduaneras, donde colaboradores, empleados, auditores o técnicos de Aduanas y de Fiscalización de Tributos Internos apliquen en caso de ser necesarios, procedimientos sobre las mercancías con libre circulación documentadas con FYDUCA y Documentos de Devolución. De realizar acciones individuales, cuando así lo requieran deben solicitar el apoyo a empleados, auditores o técnicos de Aduanas.

3.2.9. Auxilio de la Fuerza de Seguridad Pública

En caso que las acciones de control, no se ejecuten bajo la modalidad de operativos en carretera coordinados interinstitucionalmente o por razones de oportunidad, se recomienda que los operativos de control, que ejerzan las Administraciones Tributarias, dentro del marco de su competencia, deberán de participar los colaboradores, empleados, auditores o técnicos de tributos internos y analistas o técnicos aduaneros, los cuales deberán de solicitar el auxilio de la fuerza de seguridad pública para que les brinde la colaboración necesaria para ejercer las facultades de control a cabalidad.

3.2.10. Participación en el Plan de trabajo conjunto de las autoridades de seguridad y de control fronterizo

En los operativos de control en carretera que ejerzan las autoridades competentes de seguridad y control fronterizo, dentro del marco de su competencia, las Administraciones Tributarias deberán de coordinar con dichas autoridades para que en los operativos interinstitucionales que se ejecuten en el marco de su plan de trabajo se incluya lo relativo a las verificaciones físicas de mercancías documentadas con la FYDUCA o Documentos de Devolución.

3.3. Proceso de fiscalización

3.3.1 Definición del Proceso de Fiscalización

En términos generales el proceso o procedimiento de fiscalización es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la correcta situación tributaria de los contribuyentes, respecto de los impuestos aplicados a las operaciones de transferencias y adquisiciones, para llegar a determinar si fuera el caso el impuesto pendiente de pago y aplicar las sanciones correspondientes por los incumplimientos detectados en los impuestos que se faculta fiscalizar.

Extensivamente, el proceso de fiscalización consiste en la investigación de los valores contenidos en las declaraciones de impuestos, las cuentas del balance general y estado de resultado, documentación y registros efectuados por el contribuyente, orientada a comprobar que las bases

tributarias se hayan determinado de acuerdo con las normas técnicas que regulan la contabilidad y cumpliendo con las disposiciones legales contenidas en la legislación tributaria nacional. Por lo tanto, este proceso se orienta a investigar que las bases imponibles establecidas en las adquisiciones o los precios establecidos en las transferencias se hayan fundado de conformidad con las disposiciones contenidas en el Convenio de Compatibilización y las leyes tributarias nacionales de cada uno de los Estados Parte de la Unión Aduanera.

3.3.2 Alcance del proceso de Fiscalización

El proceso de fiscalización, a diferencia del proceso de Control, se aplica para comprobar que los impuestos⁶ declarados periódica o anualmente, sean los que realmente le correspondan al contribuyente, con base a los hechos generados realizados, documentos, registros y estados financieros.

En esta dinámica se deberán de incluir al proceso de fiscalización las operaciones de transferencia y adquisiciones que se realicen al interior del territorio aduanero único, desde la emisión del documento legal (FYDUCA) que las amparará, su registro, las implicancias tributarias en las cuentas contables de balance o resultados y los valores trasladados en las declaraciones periódicas como IVA o ISV e impuestos específicos, como la declaración anual de Impuesto Sobre la Renta.

El proceso de fiscalización se enmarca a periodos o a ejercicios de imposición, las operaciones de transferencias y adquisiciones documentadas con la FYDUCA se fiscalizarán bajo dicho enfoque, cuando se fiscalice IVA o ISV o Impuestos Específicos o Selectivos se fiscalizará periodos mensuales, cuando se fiscalice Impuesto Sobre la Renta se fiscalizará ejercicios de imposición anual.

En términos generales el proceso de fiscalización, al ser sumamente puntual, inicia con la notificación de la orden de fiscalización⁷ firmada por el funcionario competente y finaliza, con la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas o la emisión del correspondiente informe o dictamen de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso.

3.3.3 Responsables que intervienen en el Proceso de Fiscalización

La Administración Tributaria de un Estado Parte, de conformidad a las leyes nacionales por lo general dispone de amplias facultades de inspección, fiscalización, control e investigación a través de sus empleados, auditores o técnicos competentes, con el objeto de constatar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

⁶ Impuesto al valor agregado o Impuesto sobre las ventas, Impuesto sobre la Renta, Impuestos Específicos, entre otros

⁷ En las notificaciones de las Auditorías se identifica al sujeto pasivo (contribuyente), al que se le va efectuar la fiscalización, en el que se indican los ejercicios (años), impuesto, y obligaciones (formales y sustantivas) que serán objeto de investigación, así como también el nombre del auditor o auditores que realizarán el estudio

a. Responsabilidad Técnica

Las tareas típicas que ejecuta el auditor tributario se definen en el Manual de Organización o en las instrucciones de trabajo o procedimientos, que para tales efectos posea y aplique la Administración Tributaria de cada Estado Parte de la Unión Aduanera.

b. Responsabilidad Administrativa

La responsabilidad administrativa es compartida según los alcances que se definen en el Manual de Organización que para tales efectos posea y aplique la Administración Tributaria.

3.3.4 Planes de Fiscalización

Se recomienda que las Administraciones Tributarias, diseñen planes de fiscalización orientados a realizar investigaciones, inspecciones, controles, verificaciones y fiscalizaciones, cuya naturaleza puede ser preventiva, correctiva o de seguimiento, con el objeto de realizar control a los agentes económicos que comercialicen en el territorio aduanero único y en caso de determinar que estos presentan incumplimientos o inconsistencias en los valores declarados, cumplan las obligaciones tributarias en cada uno de sus países.

Es importante recalcar que en la actualidad la totalidad de las operaciones de importación y exportación que se realizan entre ambos países son controladas y verificadas por medio de procedimientos aduaneros previos a la salida o entrada de las mercancías por cada una de las autoridades aduaneras, para establecer la correcta clasificación arancelaria, el valor, origen y otros elementos sustantivos y formales (revisión documental, revisión física u otro procedimiento intrusivo).

A partir del 26 de junio de 2017, fecha en que entró en vigencia la unión aduanera, ciertas mercancías quedaron fuera de ese tratamiento y gozan del beneficio de la libre circulación y por lo tanto ya no estarán bajo el control de la autoridad aduanera de ninguno de los Estados Parte, por lo tanto las Administraciones Tributarias deberán de aplicar planes de fiscalización orientados a controlar las operaciones de transferencia y adquisición de dichas mercancías, documentadas con la FYDUCA, para garantizar los precios, bases impositivas, cantidades y el pago de los impuestos internos del país de destino; así como combatir el fraude y evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva.

Los planes de fiscalización se dividirán según su naturaleza en planes preventivos, planes correctivos y planes de control o seguimiento, a continuación, se presenta un breve resumen de estos:

3.3.4.1. Planes de Fiscalización Preventivos

Son planes de fiscalización cuya finalidad es de persuasión al cumplimiento tributario, dirigido a contribuyentes con riesgo potencial de evasión o con antecedentes de incumplimientos formales y sustantivos. Así mismo, su aplicación busca evitar incumplimientos con procedimientos de auditoría puntuales y de medio alcance, si bien es cierto tienen acción determinativa de impuestos no pagados, su alcance se orienta más a identificar y desarticular la planificación fiscal agresiva.

Este tipo de planes, se caracterizan por su moderada inversión de horas hombre y un nivel de cobertura alto, son comúnmente llamados planes de fiscalización de gabinete u oficina, de comprobar vectores de error producto del cruce de las declaraciones impositivas.

Dentro de estos planes de fiscalización se identifican los Planes de Fiscalización sobre: rectificación de FYDUCA para disminuir la base imponible, frecuente emisión de FYDUCA no pagadas en el país de destino, FYDUCA sin la verificación electrónica del Centro de Facilitación del Comercio ubicados en los PFI, el precio consignado en la FYDUCA por las transferencias, la base imponible declarada en las adquisiciones, Remanente de Crédito Fiscal IVA, devolución IVA a exportadores, entre otros.

3.3.4.2. Planes de Fiscalización correctivos

Estos planes buscan establecer la auténtica situación tributaria de los contribuyentes, a partir del ejercicio de la facultad de fiscalización, tendiente a investigar y fiscalizar si han cumplido o no con sus obligaciones tributarias, formales y sustantivas, entre ellas la de presentar declaraciones, o si los valores declarados por éstos, han sido en apego a la normativa tributaria legal vigente, caso contrario buscan inducir a un cambio de conducta en los contribuyentes mediante la determinación oficiosa de impuestos no pagados y la aplicación de la sanción correspondiente.

Se caracterizan por una aplicación de más horas por caso, en función del tipo de hallazgos, integración de la prueba y períodos o ejercicios a fiscalizar.

Los Planes de Fiscalización más apropiados son la fiscalización sectorial, fiscalización puntual, fiscalización de precios de transferencia, entre otros, aplicables a los impuestos de IVA, ISV; Específicos o Selectivos; Impuesto Sobre la Renta.

3.3.4.3. Planes de Fiscalización de seguimiento

Estos planes buscan identificar deficiencias, a través de la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias, que generalmente son de tipo formal, los resultados de éstos sirven de base para darles seguimiento a tales deficiencias, mediante la ejecución de planes correctivos.

Los planes de seguimiento están orientados a verificar aquellos contribuyentes que posean antecedentes de incumplimientos tributarios, con el objeto de verificar si persisten dichos incumplimientos o han cambiado su conducta tributaria. Así también constituyen un medio para verificar el registro y declaración de las operaciones previamente controladas.

CAPÍTULO 4.- Procedimientos de control

El control al comercio al interior del territorio aduanero único podrá ser de forma inmediata y a posteriori.

4.1. Control inmediato

Los procedimientos de control inmediato podrán ser ejecutados por la Administración Tributaria con la finalidad de validar electrónicamente cierta información consignada en la FYDUCA, verificar físicamente los elementos fundamentales que rodean las operaciones de Transferencias y Adquisiciones, contra la información consignada en la FYDUCA, aplicando los procedimientos establecidos por las administraciones tributarias, los elementos principales sujetos a control inmediato pueden ser: los agentes económicos (contribuyentes o no), las mercancías, cantidades, medios de transporte y datos de la operación de transferencia o adquisición consignados en la FYDUCA; en caso de ser posible se pueden verificar precios y base imponible, para ello será necesario que las Administraciones Tributarias posean consultas en línea de bases de datos de precios comparables.

Producto de la ejecución del control inmediato podrán prevenirse acciones tendientes a la defraudación tributaria o determinarse incumplimientos, los cuales se harán constar mediante informes de infracción o de incumplimiento⁸ y se aplicará el proceso sancionatorio, aplicando al infractor contribuyente la legislación de cada Estado Parte. En el caso que el incumplimiento determinado en un Estado Parte es atribuible al contribuyente del otro Estado Parte, la Administración Tributaria que lo constató deberá de hacerlo constar en un informe denominado Reporte⁹, para que la Administración Tributaria del otro Estado Parte tenga conocimiento y tome las acciones correspondientes.

Además, podrán comprobarse acciones u omisiones que deberán de trasladarse a las unidades de inteligencia tributaria para que se programen procesos de control a posteriori o de fiscalización, según el caso.

Los controles inmediatos para la verificación física de las mercancías podrán efectuarse aplicando cualquiera de los siguientes programas:

4.1.1. Control inmediato electrónico

El Control inmediato aplicado de forma electrónica, es el que se aplica en el proceso de llenado, transmisión, validación, determinación de la obligación tributaria, confirmación, numeración y aceptación de la FYDUCA, proceso que se efectúa en línea y en tiempo real, dentro de los cuales se citan:

⁸ Cuando se aplique los mecanismos y disposiciones del Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributaria y Aduaneras de Centroamérica.

⁹ Cuando se aplique los mecanismos y disposiciones del Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributaria y Aduaneras de Centroamérica.

- a. Controlar que el NIT o RTN del transferente y adquirente sean contribuyentes inscritos o afiliados al IVA o ISV.
- b. Controlar que las mercancías a consignar en la FYDUCA no estén exceptuadas de la libre circulación.
- c. Controlar que las mercancías con libre circulación que se consignen en la FYDUCA y que requieren Notificación MSF, sean ingresadas al formato electrónico de llenado de la FYDUCA por medio del sistema de notificación MSF.
- d. Segregar en el formato electrónico de llenado de la FYDUCA, la consignación de mercancías, envases retornables, mercancías facturadas por terceros y mercancías sin valor comercial.
- e. Determinación de la base imponible y determinación de los impuestos de IVA, ISV, Específicos o Selectivos, así como las exenciones.

El control inmediato electrónico también se aplica para validar información consignada en la FYDUCA con las autoridades competentes, las más relevantes son:

- a. Validar la exoneración de impuesto consignada en la FYDUCA por medio de una Orden de Compra Exenta electrónica o Resolución.
- b. Validar los datos del medio de transporte con la autoridad que ejerce control de los vehículos.
- c. Validar los datos del Conductor o piloto del medio de transporte, con los datos básicos.
- d. Validar los datos del conductor o piloto del medio de transporte con las autoridades migratorias de los Estados Parte donde transitará.

4.1.2. Control inmediato en Centro de Facilitación del Comercio ubicados en los PFI

Se recomienda que la totalidad de FYDUCA y Documentos de Devolución emitidas entre contribuyentes del IVA o ISV que transitan por los Puestos Fronterizos Integrados sean verificadas electrónicamente en el Centro de Facilitación del Comercio. Los procedimientos a aplicar son los contenidos en el Apéndice 3 del Reglamento para el Funcionamiento de la Integración Profunda.

4.1.3. Control inmediato en el Centro de Control

En el Centro de Control se ejercerá control a las operaciones aduaneras de exportación, importación, tránsitos, documentadas con DUCA, entre otras.

De igual forma se aplicará control sobre operaciones de comercio combinadas, es decir cuando en un medio de transporte se movilicen mercancías exceptuadas de la libre circulación documentadas con DUCA y mercancías con libre circulación documentadas con FYDUCA.

Además, se recomienda ejercer control inmediato sobre mercancías con libre circulación trasladadas por agentes económicos no contribuyentes de IVA o ISV, con la finalidad de que la Administración Tributaria del país de destino les emita la FYDUCA de oficio y boleta de pago para que dichos agentes económicos puedan pagar los tributos que correspondan.

Los procedimientos a aplicar en los 3 casos mencionados anteriormente serán los contenidos en el Apéndice 3 del Reglamento para el Funcionamiento de la Integración Profunda.

4.1.4. Control inmediato en carreteras

Se recomienda que los procedimientos de control inmediato en carretera puedan realizarse de forma aleatoria, sorpresiva y selectiva (con base a alertas emanadas de la gestión de riesgo), de ser posible aplicando el enfoque de gestión coordinada, donde la Administración Tributaria del país de destino sería la responsable de la verificación documental y física de las mercancías con libre circulación, aplicando los procedimientos establecidos por las administraciones tributarias, juntamente con las demás autoridades que ejercerán el control del comercio dentro del territorio aduanero único. El objetivo será verificar en la medida de lo posible las mercancías que se movilizan para establecer indicios o elementos conducentes de discrepancias en las mercancías consignadas en la FYDUCA, que amerite profundizar en la revisión física en bodegas o áreas de revisión que establezcan los países.

Los operativos de control en carreteras podrán ser coordinados interinstitucionalmente con las autoridades Aduaneras, Tributarias, Sanitarias, Fitosanitarias, Migración, Seguridad Pública, Ministerio de la Defensa y Ministerio Público.

Los procedimientos a implementar en control inmediato en carreteras serán los determinados por las administraciones tributarias.

4.1.5. Control inmediato en bodegas

Los procedimientos de control inmediato en bodega, se efectuarán aprovechando las labores de carga y descarga de mercancías con libre circulación amparadas con la FYDUCA, con la finalidad de comprobar las cantidades y especificaciones de las mercancías consignadas en la FYDUCA con las que ingresan o salen de las instalaciones de los contribuyentes. Para este caso se debe coordinar con la unidad de riesgo desde el momento en que trasmite la FYDUCA, ya que cuando aún esté en tránsito esta mercancía se podrá notificar en las instalaciones del Agente Económico Adquirente para que espere al personal de la Administración Tributaria respectiva y se desarrolle la descarga en presencia de dicha autoridad.

Se recomienda que se establezca una alerta en el sistema de gestión de riesgo¹⁰ cuando se identifiquen irregularidades, producto de las inspecciones que se efectúen en los operativos en carretera o cuando los medios de transportes pasen por el Centro de Facilitación del Comercio.

Quedará a discrecionalidad de cada Administración Tributaria, realizar otros tipos de controles a posteriori, cuando la mercancía ya esté almacenada.

Los procedimientos a implementar en control inmediato en bodegas serán los establecidos por las administraciones tributarias.

4.2. Control a posteriori

Los procedimientos de control a posteriori tienen por objeto comprobar hallazgos o incumplimientos detectados en la fase de control inmediato o bien cuando producto de una gestión de riesgo, se establezcan hipótesis sujetas a comprobación, que amerite una verificación documental o física más profunda sobre operaciones de Adquisición o Transferencias realizadas por el contribuyente. El control a posteriori podrá efectuarse en las instalaciones de los contribuyentes o bodegas, y a nivel de Administración Tributaria.

Producto de dicha verificación podrán establecerse cumplimientos o incumplimientos, los cuales se harán constar mediante actas (que contendrá la toma de muestra) o informes y se notificarán las audiencias que correspondan con base a la legislación de cada Estado Parte.

Por incumplimientos determinados en un Estado Parte, pero atribuibles al contribuyente del otro Estado Parte, la Administración Tributaria que los constató podrá facilitar la consulta de tales informes, para que la Administración Tributaria pertinente tome las acciones correspondientes.

Además, podrán establecerse acciones u omisiones que deberán de trasladarse a las unidades de inteligencia tributaria para que se programen procesos de fiscalización y proceder a la determinación de oficio de los impuestos no pagados en el Estado Parte.

4.2.1. Control a posteriori en instalaciones o en bodegas

Los procedimientos a posteriori que se ejecuten en las instalaciones o bodegas del contribuyente, irán orientados sobre todo a verificar el movimiento del Registro y Control de Inventarios, estableciendo el correcto registro de entradas y salidas de mercancías que se adquieran o transfieran respectivamente, así como comprobar que los ajustes a las bases imponibles, anulaciones y devoluciones de mercancías y envases retornables amparadas en la FYDUCA se han registrado apropiadamente.

¹⁰ Sistema de Gestión Integral de Riesgos Regional - SGIRR- en el marco de la Plataforma Digital de Comercio Centroamericana (PDCC)

4.2.2. Control a posteriori verificación de gabinete

Un elemento importante en la verificación de gabinete lo constituye un diagnóstico sobre la descripción del negocio cuando el contribuyente realiza operaciones de transferencias y adquisiciones con partes relacionadas, con la finalidad de establecer de forma previa si la valoración de esas operaciones fue a precios de mercado.

La verificación de gabinete podrá utilizar los mismos procedimientos a posteriori en instalaciones o bodegas, sobre todo en la verificación documental.

CAPÍTULO 5.- Proceso de fiscalización

En este capítulo se describe el proceso de fiscalización y los planes de fiscalización recomendados para la investigación y fiscalización aplicables, adaptables y orientadas a las operaciones de transferencias y adquisiciones de mercancías con libre circulación que los agentes económicos de los Estados Parte realicen en el territorio aduanero único.

5.1. Marco Conceptual

El proceso o procedimiento de fiscalización recomendado se enmarca principalmente en conceptos contenidos en las diferentes leyes tributarias nacionales, el marco conceptual más relevante para fines del presente Manual se desarrolla en los apartados siguientes.

5.1.1. Fiscalización

Consiste en la investigación de las cuentas del balance general y de resultado, documentación y registros efectuados por el contribuyente, orientada a comprobar que las bases imponibles declaradas se hayan determinado de acuerdo con las normas y técnicas que regulan la contabilidad y cumpliendo con las disposiciones legales contenidas en las leyes tributarias respectivas. Con énfasis en los ingresos, costos, gastos y deducciones generados por las operaciones de transferencias y adquisiciones desarrolladas en el territorio aduanero único. Así como las implicancias tributarias de las operaciones documentadas con los Documentos de Devolución, Documento de paso, FYDUCA especial de bienes cuando el transferente no es contribuyente del IVA o ISV y las FYDUCA que pasan por un país determinado hacia el país de destino.

5.1.2. Contribuyente

Es aquel sujeto, respecto al cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Especialmente los agentes económicos que realizan transferencias y adquisiciones de mercancías con libre circulación y servicios al interior del territorio aduanero único.

5.1.3. Evasión

Se define como toda acción u omisión dolosa, que violente las disposiciones tributarias destinadas a reducir total o parcialmente el pago de impuestos en provecho propio o de terceros, en perjuicio del sujeto activo de la obligación tributaria. Incurrir en evasión tributaria, el que, mediante acción u omisión, produce una disminución ilegítima de la renta neta imponible o de hechos generadores, en perjuicio del sujeto activo de la obligación tributaria.

La planificación fiscal agresiva procura evadir o eludir el pago de impuestos a las empresas miembros del grupo empresarial, empleando actos que en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, y dichos actos produzcan efectos económicos y jurídicos relevantes. Se exceptúa de este criterio el ahorro tributario.

5.2. Marco Legal

Las Administraciones Tributarias están amparadas en el siguiente Marco Legal para sus actuaciones:

- Constitución Política de la República
- Código y leyes tributarias
- Convenios regionales vigentes
- Resoluciones y normas generales vigentes
- Disposiciones administrativas

Además, se consideran como fuente de las normas las disposiciones pertinentes contenidas en los instrumentos siguientes:

- Protocolo Habilitante para el Proceso de Integración Profunda hacia el Libre Tránsito de Mercancías y de Personas Naturales entre las Repúblicas de Guatemala y Honduras.
- Reglamento para el Funcionamiento de la Integración Profunda hacia la Libre Circulación de Mercancías y Libre Tránsito de Personas Naturales entre las Repúblicas de Guatemala y Honduras.
- Las resoluciones o acuerdos que la Instancia Ministerial adopte en materia de tributos internos.

5.3. Proceso de Fiscalización o Auditoría Tributaria

Después de haberse efectuado selección de los contribuyentes que declaran por medio de FYDUCA a fiscalizar y la asignación a las unidades ejecutoras de fiscalización, el proceso de auditoría comprende las siguientes etapas:

Etapas	Descripción	
1	Planificación Estratégica	Traducir la asignación del Plan de fiscalización, en un programa de auditoría
2	Ejecución	Ejecución del programa de auditoría
3	Estructuración de expediente y Resultado de la Auditoría	Organizar en secciones el trabajo de auditoría y determinar resultados de la misma

4	Presentación de Informe	El informe de auditoría es el documento donde se presentan las conclusiones del trabajo realizado, el cual describe base de la investigación, detalle de los hallazgos, base legal y el resultado determinado
---	-------------------------	---

5.3.1. Planificación Estratégica del Trabajo de Fiscalización

La planeación estratégica de una fiscalización tiene como objetivo lograr una mayor eficiencia y efectividad de los procedimientos de auditoría utilizados y reducir los riesgos de detección. En esta etapa se conocen a fondo las características y aspectos de relevancia fiscal del contribuyente objeto de fiscalización, como pueden ser: antecedentes fiscales, actividad económica, sector o línea de negocio en el que opera, participación en el mercado, controles internos, nivel de riesgo fiscal, entre otros.

Indudablemente la eficacia de una buena fiscalización estará, en cierto modo condicionada a la existencia o buen uso que se haga de la fuente de información con que se cuente o procure en el curso del trabajo. La existencia de una efectiva planeación de la auditoría permite conocer el alcance y amplitud que se asigna a la labor del fiscalizador.

En síntesis, un programa de auditoría tiene dos funciones básicas. Con anterioridad a la fiscalización, sirve de guía para los procedimientos que se llevan a cabo, mientras que posteriormente permite evaluar los procedimientos realizados, asegurándose de la calidad en la aplicación de los procedimientos.

En la primera etapa del proceso de fiscalización se prepara un programa de auditoría, el cual tiene como punto de partida la asignación del trabajo, ya que este señala el objetivo de la fiscalización y, por consiguiente, el área de trabajo que ha de cubrir el programa. Finalmente, el equipo de auditores registra los resultados de las actividades de planeación en un programa de auditoría.

El programa de auditoría se define como la selección de las técnicas y procedimientos que deben ser aplicados para comprobar la confiabilidad de las cifras contenidas en los estados financieros y en la declaración jurada de impuestos. Cada programa de auditoría se debe enfocar de acuerdo con las características y naturaleza de la entidad que se audite, es decir, en función del tipo de trabajo que se le encomiende a cada empleados, auditores o técnicos de la Administración Tributaria.

Las etapas más relevantes de la planeación de la fiscalización o auditoría son:

- Recopilar datos sobre la empresa.
- Efectuar una revisión analítica preliminar.
- Efectuar un análisis de riesgos sobre la base de los datos obtenidos en la revisión analítica.
- Preparar un cronograma para los procedimientos, basándose en una estimación del tiempo que demandará la auditoría.

Sobre la base de los resultados de estos procedimientos, el equipo de auditores puede establecer:

- Qué componente debe controlar (cuentas de ingresos, gastos u otras), a fin de formarse un juicio de la auditoría como un todo (la declaración de impuestos).
- El alcance que debe tener el control de cada componente.
- Qué combinación efectiva y eficiente de procedimientos de auditoría debe llevarse a cabo para recopilar la información que necesite para su conclusión.
- Cuál será finalmente el contenido o los aspectos de relevancia del plan de auditoría.
- Cómo planeará su tiempo.

Aplicando los procedimientos incluidos en el programa de trabajo, el auditor obtiene las informaciones que requiere para llegar a una conclusión, esto se conoce como la prueba de auditoría. Las actividades de auditoría deben constituir una base sólida para una conclusión sobre los resultados de la fiscalización, la cual se logra mediante la profundidad y coherencia adecuada de los procedimientos aplicados. La profundidad de los procedimientos debe basarse en el análisis de riesgo, la importancia fiscal y la relación entre los recursos a utilizar y la magnitud de los resultados esperados de la fiscalización.

5.3.1.1. Recopilación de datos sobre la empresa y conocimiento del tipo de negocio

Para elaborar el programa de auditoría, el equipo de auditores debe recopilar los datos sobre el contribuyente objeto de la fiscalización. En esta etapa se procura obtener suficiente información de este y del tipo de negocio, con el objetivo de evaluar el nivel de riesgo de la auditoría.

Como método de análisis se plantea el examen de todo tipo de documentación, que pueden estar en poder de la administración, obtenerse a través del contribuyente o de terceros, como pueden ser:

- FYDUCAS por adquisición o transferencias realizadas, Documentos de Devolución y los demás documentos relacionados a las transferencias y admisiones.
- Declaraciones juradas de Impuesto sobre la Renta, IVA o ISV o su equivalente, Impuestos Específicos y las demás declaraciones pertinentes.
- Reportes de costos, gastos, compras y otras deducciones.
- Reportes de Ingresos.
- Informaciones del Sistema de Información Cruzada o Declaración de Operaciones Auto declaradas.
- Estados financieros.
- Evaluaciones preliminares realizadas al sistema de información y controles internos.
- Márgenes de rentabilidad determinados por organismos supervisores para el sector al que pertenezca la empresa objeto de fiscalización.
- Comportamiento tributario del contribuyente, sus accionistas, administradores, etc.

Todos los aspectos antes señalados no son limitativos, solo se intenta edificar sobre aspectos a considerar para realizar una evaluación en base al conocimiento del contribuyente. En algunos casos sólo se podrá aplicar una o varias de estas alternativas.

5.3.1.2. Entrevista

Esta técnica es de gran importancia, la cual tiene como objetivo conocer de forma global la opinión de los principales directivos de las empresas respecto a las operaciones de estas, sobre todo las transferencias y adquisiciones realizadas en el territorio aduanero único, sus procedimientos administrativos y de control interno, así como el entorno del negocio. Una buena entrevista le ahorrará tiempo valioso durante la investigación.

Se debe tener presente que, para obtener buenos resultados en una entrevista, esta debe hacerse a la(s) persona(s) indicada(s) (contribuyente, gerente, representante legal o todos). Otra fase muy importante del análisis preliminar es la planeación de la entrevista inicial. Verifique las inconsistencias e indicadores de evasión encontrados previamente, con la finalidad de no pasarlos por alto cuando esté realizando la entrevista.

Hay cuatro aspectos igualmente importantes en una entrevista que se deben tener en cuenta:

- a. Preparación: los empleados, auditores o técnicos deben de empezar cada entrevista con metas y preguntas específicas. Un bosquejo de las áreas que necesitan ser cubiertas es una guía útil a la cual debe referirse durante la entrevista para refrescar la memoria y para no exceder los tópicos más importantes. Esto es esencial cuando está entrevistando a un representante legal de una sociedad o al mismo contribuyente, tratándose de una persona natural. Es importante considerar que no se debe improvisar durante la entrevista.
- b. Puntualidad: Una vez pactada la reunión para la entrevista inicial, los empleados, auditores o técnicos deberán de presentarse puntualmente al lugar previamente acordado.
- c. Atención: los empleados, auditores o técnicos deberán de escuchar con cuidado todas las respuestas del contribuyente. Los mejores entrevistadores son los mejores escuchas. Estar preparado para hacer preguntas de conformidad con las respuestas y efectuar seguimiento a las respuestas dadas. Si no se comprende alguna respuesta, hacer más preguntas sobre el mismo tema hasta cumplir el objeto o se entiende claramente lo que el contribuyente está diciendo.
- d. Documentación: Durante la entrevista, tomar notas de los aspectos más relevantes de la misma.

Las recomendaciones más relevantes a los empleados, auditores o técnicos se describen a continuación:

- Al entrevistar al contribuyente, es esencial que su comunicación con él sea efectiva y directa para recibir la más valiosa información. Es importante que el contribuyente se sienta a gusto durante el desarrollo de la entrevista. Trate de saludar de una manera cordial y cálida, no de una manera dominante e intimidante.
- Explíquelo al contribuyente cómo ha sido seleccionado para ser auditado y que ese hecho no significa necesariamente que haya que hacer ajustes a sus declaraciones de impuestos.
- Empiece preguntándole sobre sus negocios, ¿qué hace?, ¿cuándo los inició?, datos que nos lleven a conocer el negocio, etc. A los contribuyentes generalmente les encanta hablar sobre

su trabajo. Usted puede encontrar cómo llevarse bien con un contribuyente con solo escucharlo.

Preguntas y aspectos en la entrevista inicial.

Las siguientes preguntas representan una guía útil, a la cual usted debe referirse durante la entrevista inicial, la misma no es limitativa.

1. ¿Qué cargo desempeña en la empresa?
2. Si es propietario, indagar sobre los orígenes de su negocio, experiencia y anécdotas (esto crea un buen ambiente entre las partes)
3. ¿Qué tiempo lleva laborando en la empresa?
4. ¿Tiene algún vínculo con la empresa además de empleado?
5. ¿Qué capacidad productiva de venta y de competencia tiene la empresa?
6. ¿Número de empleados, en la empresa, producción, monto de pago de los servicios públicos y administración?
7. Determinar la capacidad de emisión de documentos internos (facturas, recibos de caja, comprobantes de egreso, entre otros).
8. Preguntar sobre la posibilidad de hacer un recorrido por las instalaciones de la empresa.
9. ¿Qué procesos de producción y/o ventas existen?
10. ¿Qué controles internos existen en los procesos operativos de la empresa?
11. Los cargos directivos, ¿están en cabeza de los familiares socios y/o personas independientes?
12. Averiguar sobre su experiencia en procesos de fiscalizaciones anteriores.
13. Solicitar el informe de la auditoría externa.
14. Indagar sobre la persona encargada de preparar las declaraciones juradas de impuesto y las elaboran las FYDUCAS por las transferencias realizadas a contribuyentes o por adquisiciones realizadas a no contribuyentes del otro Estado Parte.
15. Cuestionar si la empresa está en proceso expansión o proyectos de ampliación en el futuro.
16. Si ha llevado a cabo algún proceso de reorganización últimamente.
17. ¿Cuál ha sido el comportamiento en ingresos y gastos en los últimos años (dos).
18. ¿Considera que su negocio es económicamente estable? No, ¿por qué?, ¿qué lo afecta?
19. ¿Qué tipo de aplicación informática utiliza para sus registros contables?
20. ¿Es exportador? ¿Importador? ¿Transferente? ¿Adquirente? A Contribuyentes o no contribuyentes del otro Estado Parte de la Unión Aduanera.
21. ¿Qué canales utiliza para la distribución de sus productos?
22. ¿Cuál es la composición accionaria de la empresa?
23. Identificación de los socios, así como los cargos que ellos desempeñan en la compañía.
24. Acciones que cada uno posea en otras sociedades, identificándolos plenamente.

5.3.1.3. Revisión analítica preliminar

Una vez recopilados los datos sobre la empresa objeto de la fiscalización, los auditores someterán el contenido a un análisis preliminar. A tal fin, ordenan, clasifican y analizan los datos y determinan los vínculos entre sí. De todos los datos disponibles, el equipo de auditoría trata de derivar conexiones, tendencias, punto de atención especial y preguntas que deben ser tratadas en el transcurso de la misma. Asimismo, toma en consideración la información que sirvió de base para seleccionar a la entidad o declaración de impuesto objeto de fiscalización.

5.3.1.4. Riesgo de auditoría, marco conceptual

En el desarrollo de cualquier programa de auditoría, existen razones de tiempo, costo y de otras índoles que hacen que el auditor base sus conclusiones en los resultados de muestreos y no en exámenes completos de todas las operaciones y de los componentes que determinan la obligación fiscal de un contribuyente. Independientemente del grado de efectividad de la planificación de una auditoría y del nivel profesional con que se aborden los diferentes temas que convergen en el desarrollo de esta, al final de cada proceso de auditoría siempre habrá un mínimo de incertidumbre existiendo el riesgo de que el informe del auditor contenga conclusiones erróneas. A este aspecto se le denomina riesgo de auditoría, para lo cual, al momento de evaluar su incidencia en el resultado final de una auditoría, se deben tomar en consideración tres elementos:

a. Riesgo inherente

Se puede definir como la susceptibilidad a errores de importancia que tiene una cuenta, agrupación o conjunto de operaciones antes de tomar en consideración la eficiencia con que funcionan los controles internos. Se trata, por tanto, de un riesgo consustancial que, en el caso de una auditoría fiscal, con sus matices y peculiaridades, su inobservancia puede favorecer la omisión de errores sustancialmente mayores que los generalmente estimados en una auditoría.

Ejemplo # 1: Transacciones Facturación

Muchas transacciones. Gran cantidad de productos dentro de los cuales existen gravados y exentos del IVA.

Nivel de riesgo inherente:

ALTO	MEDIO	BAJO
☒	☐	☐

Ejemplo # 2: Transacciones en Registro Control de Inventarios

Muchas transacciones, sistema de registro manual con varios meses de atraso, volúmenes de transacciones de montos significativos, riesgo de pérdida por obsolescencia de inventario, movimiento irreal, saldos manipulados.

Nivel de riesgo inherente:

ALTO	MEDIO	BAJO
☒	☐	☐

b. Riesgo de control:

Es el riesgo de que los sistemas de control interno establecidos no sean capaces de detectar errores significativos o de evitar que estos se produzcan.

Ejemplo # 1:

Existe un departamento de auditoría interna eficiente, se implementan oportunamente las recomendaciones de controles internos. Los directivos y dueños están constantemente dando seguimiento a las operaciones.

Nivel de riesgo de control:

ALTO	MEDIO	BAJO
☐	☐	☒

Ejemplo # 2:

La secretaria del encargado de almacén concilia las cuentas bancarias, las cuales tienen un nivel de atraso de tres y cuatro meses. Los estados financieros no cuadran con los registros. No existe un sistema de inventario eficiente.

Nivel de riesgo de control:

ALTO	MEDIO	BAJO
☒	☐	☐

c. Riesgo de detección:

Se define como la probabilidad de que los errores o mecanismos de evasión sustancial, evaluados individualmente o en su conjunto, no sean convenientemente detectados por parte del auditor y por tanto den lugar a una conclusión errónea respecto a los resultados de la auditoría.

Ejemplo # 1:

Negocio: Empresa ampliamente conocida, ocupa buena posición en el mercado, buenos resultados financieros, auditada por instituciones de prestigio.

Comportamiento Fiscal: Los resultados de los procedimientos de Control Inmediatos o a posteriori no le determinaron incumplimientos sustantivos y las fiscalizaciones anteriores no han evidenciado hallazgos de evasión e ilusión fiscal por montos significativos.

Estructura Administrativa: Directivos reputados y de capacidad reconocida, la empresa es dirigida por un consejo de administración, lleva sus operaciones contables a través de sistemas computarizados y posee el personal necesario para llevar los registros contables de manera eficiente.

Nivel de riesgo de detección:

ALTO	MEDIO	BAJO
☐	☐	☒

Ejemplo #2:

Negocio: Mercado saturado, existen muchos negocios del mismo tipo.

No existen políticas definidas de gerencia, el contribuyente fue penalizado por la Autoridad Aduanera por declarar incorrectamente sus importaciones, la Administración Tributaria ha determinado que las Transferencias y las ventas crecen anualmente, pero la renta neta imponible disminuye injustificadamente.

Comportamiento Fiscal: Es omiso de IVA o ISV o su equivalente. La Administración Tributaria ha tenido que darle seguimiento debido a que muchas veces realiza su declaración tardía. Se acogió a todas las normas posibles.

Estructura Administrativa: La empresa es dirigida por su único dueño y a pesar del crecimiento que experimenta sigue llevando su sistema de registro manual, el cual en algunas ocasiones difiere de los Estados Financieros; el Departamento de Contabilidad está sobrecargado y es deficiente. La secretaria del encargado de contabilidad concilia la cuenta bancaria, la cual mantiene con un atraso de tres meses.

Nivel de riesgo de detección:

ALTO	MEDIO	BAJO
☒	☐	☐

d. Ambiente de control:

Aunque en el proceso de planeación de una auditoría fiscal, desde el punto de vista de la Administración Tributaria el principal objetivo se orienta a la comprobación de lo declarado por el contribuyente, no obstante, se incluye la evaluación de los controles internos, de modo tal que dicha evaluación nos refleje la actitud de la gerencia hacia la necesidad de establecer un sistema de controles eficientes que dé al traste con un menor número de errores.

Una evaluación rápida de la calidad profesional del nivel gerencial puede evidenciar el nivel de control de este sobre las operaciones. La ausencia de una adecuada segregación de funciones y empleados de nivel medio de bajo nivel profesional o sobrecargados de trabajo puede inducir a errores materiales.

Técnicas para evaluar el alcance de los controles internos del contribuyente.

La comprensión de la estructura y política de control interno de un contribuyente es un paso importante hacia los objetivos de una fiscalización. A continuación, se describe algunas de las

técnicas o procedimientos que los auditores pueden poner en práctica a los fines de evaluar los controles internos de un contribuyente objeto de fiscalización:

- Identificar a la (s) persona (s) responsable (s) del mantenimiento de los registros y determinar su autoridad en las operaciones del negocio. Recuerde que la concentración de autoridad y responsabilidad en las manos de cualquier persona sin especialidad en el tema indica controles inadecuados.
- Confirmar que el contenido de las declaraciones de los diferentes impuestos es conciliado con los registros y los libros. Si esto no ocurre, entonces hay indicios de que los controles pueden ser inadecuados o que no se están usando procesos contables adecuados.
- Determinar si los libros reglamentarios y registros están completos y al día.
- Revisar el manual operativo, folletos de instrucciones y cualquier otro material impreso que el contribuyente utilice en la operación del negocio.
- En el caso de negocios de único dueño, verificar que las cuentas bancarias personales del propietario del establecimiento (de ahorros y corrientes) no reflejen movimientos significativos que puedan indicar que el contribuyente esté recibiendo dinero como resultado de operaciones del negocio que no esté contabilizado.
- Determinar si las cuentas bancarias son conciliadas al final de cada mes.
- Verificar que todos los documentos en caso de que sean pre-numerados son usados siguiendo un orden secuencial.
- Comprobar que los estados financieros del período a fiscalizar fueron auditados por una firma de auditores independientes o por un profesional desvinculado laboralmente de la empresa.

Las técnicas antes señaladas no son limitativas, la intención es ilustrar con ejemplos algunos aspectos que los auditores pudieran considerar como relevantes al momento de evaluar los controles de un contribuyente. Por consiguiente, las mismas no aplican para todos los casos, sino que dependiendo del tipo de negocio y de las características de sus operaciones, los auditores deberán ponderar cuales técnicas les permiten medir con cierto grado de objetividad los niveles de controles con que opera el contribuyente objeto de fiscalización.

5.3.1.5. Materialidad

El concepto de materialidad es utilizado en el proceso de planeación para definir la importancia relativa que pudieran tener los componentes, transacciones o unidades del negocio a examinar, a la vez que nos da una percepción del riesgo con relación a los Estados Financieros y por consiguiente la importancia de estos desde el punto de vista fiscal. La materialidad desde el punto de vista de cada contribuyente podría ser expresada en términos porcentuales o absolutos para dejar identificada la importancia relativa de los componentes, transacciones o rotación por áreas, en los casos en que se esté fiscalizando más de un período fiscal.

5.3.1.6. Selección de Muestras

El trabajo de auditoría generalmente no implica una revisión total de las transacciones o saldos contenidos en los registros del contribuyente, por lo cual se hace necesario utilizar procedimientos de muestreo, debiendo la muestra ser representativa de las partidas o transacciones a ser analizadas.

Existen muestreos estadísticos y no estadísticos, sin embargo, independientemente del método utilizado, todas las partidas del universo deberán tener la misma oportunidad de selección con la finalidad de que la muestra sea representativa.

Dentro del muestreo no estadístico podemos seleccionar las muestras, basadas en selecciones aleatorias o al azar.

Al seleccionar las muestras es importante tener siempre presente:

- Los objetivos de la fiscalización
- Periodos y/o ejercicios a fiscalizar
- El universo o números de partidas o rubros con relevancia fiscal
- El Riesgo fiscal de la auditoria y de cada una de las partidas
- Y el error tolerable

5.3.1.7. Decisiones preliminares de planeación

Luego de haber analizado toda la información disponible, con la finalidad de evaluar e identificar posibles áreas con problemas, deben considerarse los riesgos inherentes de control desde el punto de vista global, ya que normalmente, esa evaluación se basa sustancialmente del conocimiento acumulativo del contribuyente y de las informaciones obtenidas en la fase preliminar de planeación.

En esta tarea se deberá establecer el bosquejo de la estrategia para auditar cada contribuyente en particular, en la cual se debe incluir:

- Determinación de áreas a auditar
- Muestras a tomar
- Rotación de áreas, en caso de auditar más de un año
- Determinar si es posible descansar en los controles internos
- Y otros

5.3.1.8. Identificación de componentes

Los componentes en su concepto general pueden ser cuentas de los estados financieros, los cuales contienen elementos que son el resultado de agrupaciones de cuentas de naturaleza similares, en cuanto al nivel de riesgo, tratamiento contable, etc. Existen un número de componentes, los cuales incluyen:

- Efectivo-Cuentas por cobrar- ingresos
- Inventarios - Costos de producción—Compras - Cuentas por pagar
- Préstamos por pagar – Gastos Financieros
- Inversiones – Gastos por Depreciación.
- Otros Activos
- Otros Pasivos
- Patrimonio
- Gastos
- Otros

Estos componentes deberán variar dependiendo del tipo de negocio, ya que por ejemplo en un banco comercial los componentes evidentemente variarían.

5.3.1.9. Planificación por componentes

El formato para la documentación del plan estratégico de auditoría definido por la Administración Tributaria debe contener:

- Identificación de componentes
- Documentación de factores de riesgo, analizados durante el desarrollo del plan estratégico
- Procedimientos de auditoría a utilizar por componentes
- Alcance de cada procedimiento de auditoría
- Tiempo presupuestado por supervisor (a) y auditores (as)
- Referencia donde se realizó cada procedimiento

5.3.2. Ejecución de la Auditoría

En esta etapa del proceso de fiscalización, el auditor implementa el programa de auditoría que se ha preparado. Este programa señala las rutas o procedimientos que ha de seguir el trabajo de campo. La información que se obtiene durante la ejecución del trabajo puede indicar que se debe ajustar el programa de auditoría preparado antes de concluir con la misma. Por ejemplo, es posible que la nueva información lleve al auditor a pensar que uno o más elementos no han sido considerados o han sido considerados erróneamente en el análisis de riesgo. Además, durante la ejecución de este control fiscal se puede hacer evidente que los procedimientos utilizados no son aplicables o suficientes, o que, para esta auditoría en particular, podrían haberse logrado mejores resultados utilizando otros procedimientos. En tales casos el auditor sugiere al supervisor ajustar el referido programa. Por tanto, la preparación de este no es un proceso estático, sino interactivo y dinámico.

Este proceso envuelve la organización de los procedimientos de auditoría de forma más eficiente, ampliando o aclarando los mismos, indicando el método de ejecución de cada procedimiento, determinando el alcance específico del trabajo y el tiempo. En esta etapa de la auditoría se le indica al equipo exactamente la labor a realizar logrando de esta manera la eficiencia y eficacia de la misma.

El programa de auditoría debe ser revisado y aprobado por el supervisor o encargado competente antes de ser ejecutado por el auditor.

En la ejecución del programa, el auditor deberá obtener suficiente evidencia probatoria, a través de las técnicas de comparación, investigación, observación, revisión y confirmación para tener una base razonable sobre los resultados.

5.3.2.1. Técnicas de auditoría fiscal

Es un conjunto de tareas rutinarias, gestiones o métodos que utiliza el auditor para obtener evidencias respecto a los resultados de un balance o registro contable. La realización de estas técnicas permite cerciorarse de la autenticidad y correcta contabilización de las operaciones y del correcto cumplimiento de las normas fiscales, especialmente las Transferencias y Adquisiciones que el contribuyente ha realizado al interior del territorio aduanero único. Dependiendo del tipo de empresa, el auditor puede emplear una serie de técnicas de auditoría que se mencionan a continuación:

- a. Comparaciones de los Estados Financieros con la documentación que lo sustentan.
- b. Investigación o indagación oral (entrevista).
- c. Realizar observación.
- d. Revisión analítica de cuentas contables.
- e. Cálculo aritmético.
- f. Confirmaciones de los hechos a través de documentos externos.
- g. Seguimiento contable.
- h. Conciliación.
- i. Comprobación.
- j. Inspección.
- k. Tabulación.
- l. Estimación.

Comparación

Es una técnica de auditoría que permite comprobar si las cifras presentadas en los estados financieros coinciden con las declaraciones juradas de impuestos y la documentación que soporta los mismos. Algunos ejemplos de informaciones que se pueden comparar son los siguientes:

- Informaciones de ingresos por concepto de intereses registrados por el contribuyente y los intereses cobrados que reflejan los estados bancarios.
- Los Ingresos y Gastos según registros contables con los declarados en los formularios respectivos.
- Informaciones de gastos de sueldos y salarios registrados y los gastos de sueldos declarados en las planillas de los entes de seguridad social.
- Informaciones de gastos de honorarios de personas físicas registrados y declarados en los diferentes formularios.
- Informaciones de ingresos y gastos en los estados financieros y declarados en las respectivas declaraciones.

Investigación o indagación oral

Es una técnica que permite conocer todos los aspectos relacionados con la operatividad de la empresa, mediante preguntas que se formulan al personal gerencial. Esta técnica facilita formarse una opinión sobre un hecho o asunto determinado. Sin embargo, las conclusiones o juicios necesariamente exigen una comprobación o evidencia que lo respalde suficientemente, lo que se logra, a través de la aplicación de otras técnicas de auditoría, según sea el caso.

Observación

Es la acción mediante la cual el auditor estudia y advierte, en forma apreciativa los hechos o acontecimientos y circunstancias en que estos se desarrollan en las distintas operaciones o gestiones de la empresa que se audita.

Una forma ideal de aprender del contribuyente es observando sus actividades y los procesos operativos. Por supuesto, que esta observación se puede llevar a cabo en el proceso de la auditoria, pero la información no sería muy confiable, debido a que existe una tendencia a ocultar cosas durante el periodo de la misma. Asimismo, es posible que las actividades de la empresa se lleven a cabo en otro lugar o en otro momento. No obstante, siempre es importante ver lo que está ocurriendo durante la auditoria. Una forma efectiva de observar la realidad de la empresa es efectuando una visita de sorpresa, donde se pueda observar sus inventarios, activos fijos y el personal que labora en la misma. La observación en el campo de trabajo permite recopilar informaciones sobre el alcance de las actividades del contribuyente tales como: capacidad de producción o comercialización, horario laboral, personal requerido, obtención de listas de precios, gama de productos que vende, evaluación de los registros contables y obligaciones tributarias.

Revisión analítica de cuentas contables

Es el estudio crítico de ciertos hechos que permiten llegar a conclusiones de que la información sujeta a esta técnica está dentro o fuera de lo normal. Consiste en separar elementos y agruparlos de acuerdo con su naturaleza u origen de tal forma, que el examen practicado por el auditor permita formarse un juicio conceptual sobre la razonabilidad del saldo o movimiento de un registro o cuenta contable.

El valor del análisis de cuentas contables depende, entre otras cosas, de la fiabilidad de los datos asociados en el análisis. Las medidas de control interno pueden ser una forma importante de preparación de datos, si aseguran la integridad de estos. En la aplicación de esta técnica de auditoría el análisis y la interpretación de los resultados suelen ir juntos. El control basado en estándares puede ser parte de los procedimientos dentro de esta técnica.

La revisión analítica que se está realizando para obtener pruebas de auditoría se conoce como revisión analítica de control y además, hay una revisión analítica preliminar que no forma parte del análisis cuantitativo de las cuentas o registros, debido a que no produce pruebas de auditoría, sino que es utilizada para elaborar el plan estratégico de la auditoria.

La revisión analítica preliminar tiene los siguientes objetivos:

- Obtener impresión general del contenido de las declaraciones juradas de impuestos.
- Indicar cuentas o registros que deben ser auditados.
- Señalar cambios en la naturaleza de las operaciones, especialmente las transferencias y adquisiciones realizadas en el territorio aduanero único.
- Ampliar y/o actualizar los conocimientos que tiene el auditor de la empresa, que le permite evaluar el riesgo inherente.
- Señalar problemas que afectan la continuidad de la empresa.

Cálculo aritmético

Consiste en la verificación de la corrección aritmética de los cálculos efectuados por la empresa auditada, mediante el recalcado realizado por el auditor. Entre algunos ejemplos citamos los siguientes:

- Multiplicaciones de unidades en existencias por precios unitarios (Registro de Control de Inventarios, Auxiliar de Cuenta de Inventario o libro de inventario).
- Sumas de columnas, libros contables o remuneraciones.
- Cálculos de tasas de impuestos sobre bases imponibles en declaraciones juradas.

Confirmaciones

Es la acción tendiente para asegurarse de la ocurrencia o no de transacciones, mediante la obtención de informaciones y pronunciamientos de terceras personas ajenas a las operaciones de la empresa.

En sentido general, es más probable que los documentos provenientes de personas ajenas a la empresa sean más confiables y objetivos que los registros internos de la empresa que se está auditando, en consecuencia, el uso de esta técnica de auditoría se hace imprescindible en la ejecución del programa de auditoría.

Seguimiento contable

Esta técnica permite que el auditor se asegure que el ciclo contable se ha efectuado de acuerdo con las normas y principios contables generalmente aceptados y las disposiciones tributarias vigentes.

Conciliación

Esta técnica implica hacer que se concuerden dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes.

Comprobación

Esta técnica permite verificar la existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las operaciones efectuadas por una empresa, mediante la verificación de los documentos que la justifican.

Inspección

Es el examen físico de los bienes materiales y de los documentos, con el objetivo de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.

Tabulación

Es la técnica de auditoría que consiste en agrupar los resultados obtenidos en diferentes áreas, segmentos o elementos examinados, de manera que se facilite la elaboración de las conclusiones.

Estimación

Es la técnica que permite determinar el valor de ciertas cuentas basados en la observación del comportamiento de las mismas en períodos anteriores.

5.3.2.2. Los procedimientos de fiscalización

Consisten en un conjunto de técnicas que el auditor aplica a la información sujeta a revisión, mediante las cuales obtiene evidencia para sustentar su opinión profesional o el resultado de la investigación. En tal virtud, se entienden las técnicas de auditoría como un detalle de los procedimientos de auditoría.

El auditor, generalmente, no puede obtener evidencia necesaria y suficiente, mediante la aplicación de un solo procedimiento de auditoría, sino que por el contrario debe examinar los hechos contables que se le presentan a través de la aplicación simultánea o sucesiva de varios procedimientos de auditoría.

Debemos señalar que cuando se aplica o se ejecutan los procedimientos de auditoría se dice que se está realizando una prueba de auditoría. En conclusión, podemos señalar que los procedimientos de auditoría son un conjunto de técnicas, que puestos en práctica constituyen pruebas de auditoría.

A continuación, citamos los procedimientos de auditoría utilizados con frecuencia en la fiscalización:

- Conciliaciones globales
- Revisiones de conciliaciones bancarias y arqueos de caja
- Análisis de cumplimiento de la legislación fiscal
- Pruebas de desembolsos

Se entiende por conciliaciones globales el procedimiento de síntesis, mediante el cual se comprueban que las bases imponibles declaradas a efecto de un impuesto son íntegras y si corresponden con los registros contables de la empresa y que las mismas coinciden con las bases imponibles equivalentes en otros impuestos. Por ejemplo: ventas declaradas para fines de IVA o ISV y las ventas declaradas para fines del ISR coinciden con las ventas reflejadas en contabilidad.

De las pruebas de auditoría fiscal

Consisten en la aplicación de diferentes procedimientos de auditoría orientados a obtener evidencia suficiente, de que los activos y pasivos fiscales; ingresos, costos y gastos están debidamente reflejados en las cuentas contables del contribuyente.

De las pruebas de cumplimiento y sustantivas

Por razones de eficiencia las pruebas de cumplimiento se deben programar para ser llevadas a cabo al tiempo que se revisan otras áreas tales como activos fijos, compras, adquisiciones, ventas, transferencias, nómina, gastos, etc. Por ejemplo, la verificación de los requisitos para deducirse el crédito fiscal IVA se puede realizar al mismo tiempo que se examinan los comprobantes fiscales de compras (facturas, FYDUCAS) y gastos, como parte de las pruebas de cumplimiento.

En conclusión, las pruebas de cumplimiento se definen como procedimientos de revisión permanente que abarcan todas las actividades económicas, con el objeto fundamental de que todos los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias relativas a la emisión de los documentos legales (comprobantes fiscales y conduces), su registro, declaración y pago de los impuestos correspondientes.

Dentro de las pruebas de cumplimiento indicamos las siguientes:

- Verificar que la actividad comercial que desarrolla el contribuyente corresponda a la declarada.
- Comprobar que el domicilio del local o sucursal sea el que consigna los documentos de constitución o en los registros de la administración tributaria.
- Verificar que los documentos, tales como comprobantes fiscales, conduces, etc., sean emitidos cumpliendo los requisitos exigidos por la ley, reglamentos o resoluciones vigentes.
- Cotejar una muestra de facturas de ventas (Comprobantes Fiscales), con los registros contables.
- Verificar una muestra de conduces de despacho a fin de comprobar que se encuentren debidamente facturados.
- Verificar el cumplimiento de los deberes formales.

De las pruebas sustantivas

Las pruebas sustantivas consisten en la obtención de evidencia sobre la existencia, valoración y totalidad de los activos y pasivos fiscales, ingresos, costos y gastos reconocidos en la contabilidad.

Dado que el auditor fiscal no revisa el 100% de las operaciones realizadas por la empresa auditada, las conciliaciones globales permiten obtener evidencia sobre la razonabilidad de las bases imponibles declaradas al efecto del IVA, en comparación con las bases imponibles declaradas en el mismo periodo fiscal en otros impuestos.

Por ejemplo, las ventas declaradas en IVA coinciden con las ventas declaradas para el mismo periodo, con el ISR.

Dentro de las pruebas sustantivas podemos señalar las siguientes:

- a. Procedimientos analíticos de cuentas contables (pruebas analíticas)
- b. Pruebas de detalle de transacciones y saldos
- c. Pruebas de cortes de documentos
- d. Pruebas de desembolsos
- e. Pruebas de depreciación de activos fijos
- f. Pruebas de importación
- g. Pruebas de facturación
- h. Verificación de existencias

a. Los procedimientos analíticos

Consisten en un análisis e interpretación de grupos o series de cifras y cuentas preparadas de antemano. Estos procedimientos permiten establecer las fluctuaciones o variaciones de cifras que requieren investigación o que son objeto de ajustes fiscales.

b. La prueba de detalle

Es el procedimiento de auditoría orientado hacia los datos, cuyo objetivo es determinar las cantidades totales de determinadas cuentas. Una técnica de auditoría que se utiliza frecuentemente en una prueba de detalles es la verificación de los hechos contables con documentos externos y/o registros internos.

c. Las pruebas de cortes de documentos

Consisten en establecer que los documentos están registrados dentro del período fiscal que corresponden. En esta prueba se debe establecer el número de documentos a ser revisados, el método de selección y el período que abarca la prueba.

d. La prueba de desembolso

Permite comprobar que las erogaciones de efectivo están soportadas adecuadamente, que se efectuaron las retenciones de impuestos correspondientes, que guardan relación con las operaciones normales de la empresa y que están conforme a lo estipulado en las leyes tributarias y sus reglamentos.

e. La prueba de depreciación de activos fijos.

Consiste en determinar la existencia y propiedad de los activos fijos y el nivel del gasto de depreciación que debe deducirse la empresa, conforme a las disposiciones establecidas en las leyes tributarias.

f. La prueba de importación o adquisición de mercancía

Permite comprobar razonablemente el costo de las mercancías importadas o adquiridas comparando el costo de la importación o adquisición que figura en la documentación aduanera y en la FYDUCA con los costos de importación o adquisiciones registradas por el contribuyente, en interés de establecer si existen diferencias objeto de ajustes fiscales.

g. La prueba de facturación

Consiste en verificar la exactitud de las facturas de ventas, a fin de establecer secuencia numérica de los comprobantes fiscales; que las mismas se realizaron conforme a los documentos de despacho; que la clasificación de exentas y gravadas se realizó adecuadamente para fines de IVA o ISV y que los ingresos declarados en el ISR coinciden con los ingresos declarados en IVA o ISV.

Además, verificar en el nodo regional las FYDUCAS emitidas por el contribuyente, cotejando montos, valores, numeración y demás información de carácter tributario.

h. La verificación de existencia

Es una prueba de detalles que procura establecer que los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos que reflejan los libros contables, realmente existen. Las técnicas de auditorías utilizadas para las verificaciones de existencia incluyen:

- Toma de inventarios: mediante este procedimiento el auditor establece la existencia de determinadas mercancías o bienes, suministros, equipos, instalaciones, vehículos.
- Verificación de expiración: es una prueba de existencia, mediante la cual el auditor determina si un pasivo específico ha sido pagado o liquidado al final del año fiscal.
- Verificación de origen: es una prueba de existencia, mediante la cual se determina en qué momento, en el tiempo, se creó un rubro del balance general. Por ejemplo, el auditor puede establecer en qué momento se creó una cuenta por pagar, revisando las facturas en cuestión.

El diseño de los procedimientos de auditoría está determinado por la naturaleza y el alcance del trabajo que se pretende ejecutar.

5.4. Planes de fiscalización (procedimientos de fiscalización)

Los planes de fiscalización que se implementen estarán de acuerdo con la estrategia de fiscalización que defina la Administración Tributaria sobre las operaciones de transferencia y adquisición, se recomiendan los que se describen a continuación.

5.4.1. Plan de Fiscalización de IVA, ISV o su equivalente

Para la fiscalización de las operaciones de transferencias y adquisiciones y el crédito fiscal que generen se aplicara el Plan de fiscalización que adopten las Administraciones Tributarias de los Estados Parte.

OBJETIVOS

GENERAL

Fiscalizar el cumplimiento tributario de los agentes económicos contribuyentes del IVA que operen en el territorio aduanero único, a fin de detectar inconsistencias en sus obligaciones tributarias, determinando las implicaciones fiscales en caso de incumplimiento.

ESPECÍFICOS

- a. Verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas, conforme a las disposiciones establecidas en la Legislación Tributaria nacional y la regional, en relación con las operaciones de Transferencias y/o Adquisiciones de contribuyentes que tributan Impuestos al Valor Agregado, Impuesto Sobre las Ventas o su equivalente.
- b. Comprobar que los impuestos de IVA o ISV o su equivalente que se han declarado y pagado están acorde a los valores que constan en los registros contables. Que los créditos fiscales cumplan con los requisitos de deducibilidad establecidos en la legislación de cada Estado Parte.
- c. Verificar que se lleven registros de control de inventario que reflejen clara y verazmente el movimiento real, valor efectivo y actual de los bienes inventariados, asimismo, la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente, así como el método de valuación de inventarios utilizado, de acuerdo con lo establecido en las disposiciones legales nacionales y el Convenio de Compatibilización.
- d. Comprobar que las Transferencias y Adquisiciones, los ajustes a las bases imponibles, adiciones o disminuciones se hayan documentado correctamente con la FYDUCA original o rectificativa, según el caso, que se hayan registrado en los libros de transferencias y adquisiciones de IVA y se hayan declarado correctamente.
- e. Generar un efecto multiplicador y disuasivo en los contribuyentes que tributan impuestos de IVA o ISV o su equivalente, orientándoles al cumplimiento de las disposiciones establecidas.

RUBROS A REVISAR:

I. INGRESOS

Determinar ingresos no declarados e ingresos gravados declarados exentos.

II. OTROS INGRESOS

Verificar si la empresa realizó transferencias de activos fijos u otros bienes o servicios a través de los movimientos de las cuentas contables.

III. CRÉDITO FISCAL POR COMPRAS LOCALES, IMPORTACIONES Y ADQUISICIONES.

Verificar que los CF por compras locales considerados en las declaraciones juradas de IVA, correspondan con los valores contenidos en los registros contables de la empresa y/o los montos obtenidos a través de confirmaciones de saldos en Sistema Regional o con terceros, si aplica.

IV. IVA RETENIDO A TERCEROS

Comparar los pagos por servicios gravados presentados en la FYDUCA con los gastos por concepto de honorarios, alquileres, servicios profesionales y otros pagos con lo reportado en las declaraciones de renta.

5.4.2. Plan de Fiscalización de ISR

Para la fiscalización de los ingresos, costos y gastos generados por transferencias y adquisiciones se podrá aplicar el Plan de fiscalización que adopten las Administraciones Tributarias de los Estados Parte.

OBJETIVOS

GENERAL

Fiscalizar el cumplimiento tributario de los agentes económicos que operen en el territorio aduanero único, a fin de detectar inconsistencias en sus obligaciones tributarias, determinando las implicaciones fiscales en caso de incumplimiento, específicamente en la renta obtenida, costos y gastos declarados y el pago de ISR.

ESPECÍFICOS

- a. Verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas, conforme a las disposiciones establecidas en la Legislación Tributaria nacional y la regional, en relación con las operaciones de Transferencias y/o Adquisiciones de contribuyentes que tributan ISR.
- b. Comprobar que el ISR declarado y pagado esté acorde a los valores que constan en los registros contables. Que los costos y gastos generados en las adquisiciones cumplan con los requisitos de deducibilidad y las rentas obtenidas por las Transferencias efectuadas se hayan registrado y declarado correctamente.
- c. Verificar que se lleven registros de control de inventario que reflejen clara y verazmente el movimiento real, valor efectivo y actual de los bienes inventariados, asimismo, la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente, así como el método de valuación de inventarios utilizado, de acuerdo con lo establecido en las disposiciones legales nacionales y el Convenio de Compatibilización.
- d. Comprobar que las Transferencias y Adquisiciones, los ajustes a las bases imponibles, adiciones o disminuciones se hayan documentado correctamente con la FYDUCA original o rectificativa, según el caso, que se hayan registrado en los libros de transferencias y adquisiciones de IVA, libros contables y se hayan declarado correctamente.
- e. Generar un efecto multiplicador y disuasivo en los contribuyentes que tributan ISR, orientándoles al cumplimiento de las disposiciones establecidas.

RUBROS A REVISAR:

- a. **REVISIÓN DE SALDOS A FAVOR Y PÉRDIDAS DE AÑOS ANTERIORES**
Verifica que los saldos a favor y pérdidas de años anteriores incluidos en la declaración del periodo a fiscalizar corresponden a los declarados en el ejercicio anterior.
- b. **EFFECTIVO**

Determinar ingresos no declarados y pagos no retenidos.

c. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPOS

Determinar los activos reales de la empresa, ganancias no reportadas, verificar el cálculo de la depreciación y evaluar los valores de los activos adicionados.

d. INVERSIONES

Comprobar que los intereses o dividendos estén registrados y declarados. Determinar las posibles ganancias no declaradas.

e. OTROS ACTIVOS

Verificar la correcta amortización, si aplica.

f. PASIVOS

Verificar si existen pasivos irreales (ingresos no declarados). Determinar la razonabilidad de las condiciones pactadas.

g. CUENTAS POR PAGAR PROVEEDORES

Obtener el auxiliar de las cuentas por pagar al cierre del periodo fiscal y conciliar con las respectivas cuentas contables, para validar la integridad del auxiliar. Investigar las diferencias encontradas.

h. PRÉSTAMOS Y DOCUMENTOS POR PAGAR

Solicitar a la empresa un movimiento de los préstamos durante el periodo fiscal bajo revisión que incluya el balance inicial, los débitos y créditos del periodo y el balance final.

i. ANTICIPO RECIBIDO DE CLIENTES

Obtener el movimiento contable de la(s) cuenta(s) de anticipos recibidos de clientes durante el periodo fiscalizado.

j. INGRESOS / CUENTAS POR COBRAR

Conciliar los ingresos presentados en la Declaración de Renta, la sumatoria de los ingresos declarados los reportes de ingreso según corresponda y si aplica, con los montos contenidos en los estados financieros auditados y los registros contables de la empresa.

k. OTROS INGRESOS

Obtener el movimiento contable durante el periodo fiscalizado de las cuentas que componen el renglón de otros ingresos, verificar si se registraron débitos importantes en estas cuentas y proceder a investigar y evaluar la razonabilidad de los mismos.

l. COSTOS / INVENTARIOS

Conciliar el costo presentado en la declaración ISR, con los estados financieros, registros contables y el reporte consolidado (si es el caso) de la empresa, asegurarnos que no existan diferencias excepto las originadas por aquellas partidas que no ameritan comprobantes fiscales o FYDUCAS por adquisiciones de bienes y servicios, como son: depreciación, amortización y otros.

m. GASTOS GENERALES Y ADMINISTRATIVOS

Conciliar los gastos presentados en la declaración, con los estados financieros, registros contables y el reporte consolidado (si procede) de la empresa, asegurarnos que no existan diferencias excepto las originadas por aquellas partidas que no ameritan comprobantes fiscales, como son: depreciación, amortización, diferencias cambiarias realizadas y no realizadas al cierre del ejercicio fiscal, entre otras.

5.4.3. Plan de Fiscalización de IESC

Para la fiscalización de las bases imponibles de impuestos específicos o selectivos al consumo se podrá aplicar el Plan de fiscalización que adopten las Administraciones Tributarias de los Estados Parte.

OBJETIVOS

GENERAL

Fiscalizar el cumplimiento tributario de los agentes económicos que operen en el territorio aduanero único, a fin de detectar inconsistencias en sus obligaciones tributarias, determinando las implicaciones fiscales en caso de incumplimiento, específicamente en las bases imponibles e impuestos específicos o selectivos al consumo, declarados y pagados.

ESPECÍFICOS

- a. Verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas, conforme a las disposiciones establecidas en la Legislación Tributaria nacional y la regional, en relación con las operaciones de Transferencias y/o Adquisiciones de contribuyentes que tributan impuestos específicos o selectivos al consumo aplicable a las adquisiciones.

- b. Comprobar que el impuesto específico que se ha declarado y pagado está acorde a los valores que constan en los registros contables y la documentación de soporte (FYDUCA).
- c. Verificar que se lleven registros de control de inventario que reflejen clara y verazmente el movimiento real, valor efectivo y actual de los bienes inventariados, asimismo, la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente, así como el método de valuación de inventarios utilizado, de acuerdo con lo establecido en las disposiciones legales nacionales y el Convenio de Compatibilización.
- d. Comprobar que las Transferencias y Adquisiciones, los ajustes a las bases imponibles, adiciones o disminuciones se hayan documentado correctamente con la FYDUCA original o rectificativa, según el caso, que se hayan registrado en los libros de transferencias y adquisiciones de IVA, libros contables y se hayan declarado correctamente.
- e. Generar un efecto multiplicador y disuasivo en los contribuyentes que tributan Impuestos específicos, orientándoles al cumplimiento de las disposiciones establecidas.

RUBROS Y PRODUCTOS A REVISAR:

a. INGRESOS

Verifica que los ingresos presentados en las Declaraciones mensuales (IESC), y los montos presentados en las demás declaraciones, correspondan con los estados financieros auditados y los registros contables de la empresa.

b. PRODUCTOS DEL ALCOHOL

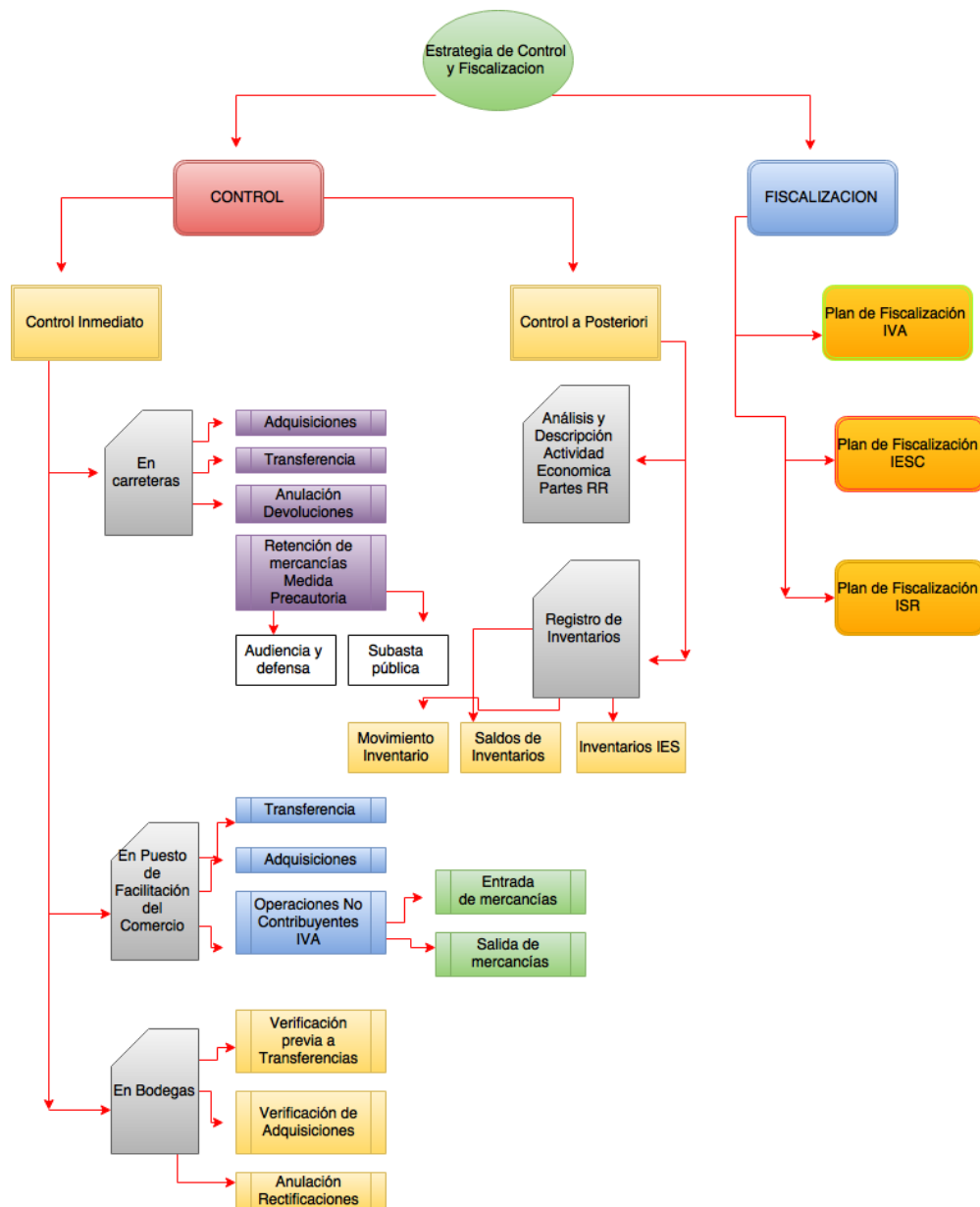
Selecciona una muestra de las ventas o transferencias de productos del Alcohol, bebidas alcohólicas y cervezas y comprueba que los montos específicos del impuesto selectivo al consumo a ser pagado por litro de alcohol absoluto de cada producto transferido o importado por el fabricante o importador se determinaron acorde a la tabla establecida en la ley de la materia respectiva con el ajuste por inflación (en caso de proceder) correspondiente al año fiscalizado.

c. PRODUCTOS DEL TABACO

Selecciona una muestra de las ventas de cigarrillos y comprueba que para determinar la base imponible del impuesto específicos se tomó como base la cantidad de cigarrillos o cajetillas de este producto transferido o importado o adquirido por el fabricante, acorde a los montos contenidos en la tabla establecida en la ley correspondiente con el ajuste por inflación (en caso de proceder) correspondiente al periodo fiscalizado.

CAPÍTULO 6.- Flujograma del proceso de control y fiscalización

El proceso de control y de fiscalización se resume en el siguiente diagrama:



CAPÍTULO 7.- Glosario de términos

1. **Administraciones Tributarias:** las entidades de cada Estado Parte, responsables de ejecutar funciones de: gestión, cobro, recaudación de tributos, fiscalización y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este concepto aplica también en los casos que la administración de tributos internos y la administración aduanera se encuentren separadas institucionalmente.

2. **Adquirente:** Cualquier persona natural, jurídica o ente de un Estado Parte, que adquiere u obtiene bienes muebles o servicios de otra persona natural, jurídica o ente de otro Estado Parte. El término persona natural es equivalente al de persona individual o física, según la legislación de los Estados Parte.
3. **Adquisición:** el acto o hecho por el cual un adquirente de un Estado Parte obtiene de un agente económico de otro Estado Parte el dominio o propiedad, a cualquier título, de mercancías comunitarias o servicios, de conformidad con el Convenio de Compatibilización. También se consideran adquisiciones los traslados o envíos de bienes muebles o prestación de servicios entre la casa matriz, contribuyente o responsable de un Estado Parte y sucursales, establecimientos vinculados a esta o unidades económicas, situados en otro Estado Parte. Igual tratamiento se le dará a los traslados o envíos de bienes muebles o prestación de servicios entre sucursales, unidades económicas o establecimientos vinculados que estén localizados en otro Estado Parte.
4. **Agente económico:** La persona natural, jurídica o ente que participa en actividades productivas, de comercialización o de consumo de bienes muebles o servicios, en las economías de los Estados Parte.
5. **Autoridad competente:** la dependencia o dependencias que ejercen funciones en las aduanas periféricas de la Unión Aduanera y Puestos Fronterizos Integrados de la Unión Aduanera, tales como autoridades migratorias, aduaneras, tributarias, sanitarias, fitosanitarias, de seguridad, entre otras.
6. **Base imponible:** En la adquisición de los bienes muebles la base imponible se integra con el valor de la transacción, que incluye el precio del producto, más el valor del transporte, del seguro y los impuestos específicos, selectivos y otros gravámenes internos de conformidad con la legislación de cada Estado Parte aplicable a las importaciones y otros cargos adicionales vinculados a la transacción, si los hubiere. Asimismo, en transacciones entre agentes económicos vinculados, cada Estado Parte podrá aplicar su legislación relacionada con el ajuste de precios.

7. **Centro de Facilitación del Comercio:** lugar donde se realizan procedimientos integrados, simplificados y modernos, para el tránsito de personas y de mercancías comunitarias con libre circulación y demás operaciones establecidas en los instrumentos jurídicos aplicables.
8. **Contribuyente:** Son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.
9. **Convenio de Compatibilización:** el Convenio de Compatibilización de los Tributos Internos Aplicables al Comercio entre los Estados Parte de la Unión Aduanera Centroamericana, del treinta de junio de dos mil seis.
10. **Control:** el ejercicio pleno de las facultades establecidas en el Convenio de Compatibilización y las Leyes tributarias de cada uno de los Estados Parte de la Unión Aduanera, por parte de las Administraciones Tributarias sobre: las mercancías, medios de transporte, agentes económicos contribuyentes del IVA, ISV o impuesto equivalente, agentes económicos no contribuyentes, y la información, cantidades y valores monetarios consignados en la FYDUCA, con la finalidad de garantizar el cumplimiento formal y sustantivo de las obligaciones tributarias.
11. **Domicilio fiscal:** La dirección de la contribuyente registrada ante la Administración Tributaria, de conformidad con lo regulado en la legislación de cada Estado Parte.
12. **Estado Parte:** Guatemala y Honduras.
13. **Evasión fiscal:** simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, que induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.
14. **Fiscalización:** El proceso o procedimiento de fiscalización es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la correcta situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho.
15. **FYDUCA:** es la Factura y Declaración Única Centroamericana, que es el documento legal uniforme que constituye factura que respalda operaciones de transferencia y adquisición de bienes muebles o prestación de servicios entre agentes económicos de los Estados Parte y constituye declaración para la retención o liquidación y pago de impuestos, adoptado por la Instancia Ministerial.
16. **Identificación tributaria:** El código asignado a los contribuyentes por las Administraciones Tributarias de los Estados Parte.
17. **Impuesto al Valor Agregado-IVA-:** Tributo plurifásico, aplicado en todas las etapas de comercialización, no acumulativo, sin perjuicio de la denominación de este impuesto en la legislación de cada Estado Parte.

18. **Impuesto Específico o Selectivo:** Tributo monofásico, con carácter específico o ad valorem, que se aplica a bienes muebles o servicios, provenientes de actividades económicas o adquisiciones.
19. **Impuesto Sobre la Renta:** tributo o pago obligatorio a las autoridades que grava sobre la utilidad o ingresos obtenidos por parte de los contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas, en el ejercicio de imposición.
20. **Libre circulación de mercancías:** es el régimen del que gozan las mercancías comunitarias de acuerdo a lo establecido en el Reglamento para el Funcionamiento.
21. **Mercancía comunitaria:** es el bien mueble obtenido, recolectado, producido, elaborado o transformado en el territorio aduanero único. De igual manera se consideran mercancías comunitarias los bienes muebles procedentes de terceros países, que hubieran sido nacionalizados en cualquiera de los Estados Parte, cumpliendo con las obligaciones tributarias y no tributarias.
22. **País de destino:** El territorio de un Estado Parte, en el que se consumen o utilizan bienes muebles o servicios, provenientes de personas naturales, jurídicas o entes situados en otro Estado Parte.
23. **Persona jurídica:** es la entidad constituida u organizada conforme a la legislación aplicable de cada Estado Parte, con capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones.
24. **Persona natural:** persona individual o física, según la legislación de los Estados Parte.
25. **Protocolo Habilitante:** el Protocolo Habilitante para el Proceso de Integración Profunda Hacia el Libre Tránsito de Mercancías y de Personas Naturales entre las Repúblicas de Guatemala y Honduras, del diez de abril de dos mil quince.
26. **Puesto Fronterizo Integrado:** lugares ubicados en el territorio intrafronterizo de la Unión Aduanera donde existen Centros de Control y Centros de Facilitación del Comercio, donde se aplican las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas en materia aduanera, tributaria, migratoria, sanitaria y fitosanitaria, así como las demás materias involucradas, de cualquiera de los Estados Parte, entendiéndose que la jurisdicción y competencia de los órganos y funcionarios de cualquiera de los Estados Parte se considerarán extendidas hasta esas áreas.
27. **Territorio Aduanero Único:** es el que se conforma por los territorios aduaneros de los Estados Parte de la Unión Aduanera.
28. **Transferencia:** acto o hecho por el cual un agente económico de un Estado Parte otorga a un agente económico de otro Estado Parte, el dominio o la propiedad, a cualquier título, de

mercancías comunitarias o servicios de conformidad con el Convenio de Compatibilización. También se consideran transferencias, los traslados o envíos de mercancías comunitarias o la prestación de servicios entre una casa matriz, un contribuyente o un responsable de un Estado Parte con unidades económicas, sucursales o establecimientos vinculados a éstos, situados en otro Estado Parte. Igual tratamiento se le dará a los traslados o envíos de mercancías comunitarias o prestación de servicios entre unidades económicas, sucursales o establecimientos vinculados que estén localizados en otro Estado Parte.

- 29. **Tributos:** son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en el ejercicio de su potestad tributaria con el objeto de satisfacer las necesidades públicas.
- 30. **Sujeto pasivo:** Son sujetos pasivos los contribuyentes o responsables inscritos o no al Impuesto al Valor Agregado, que realizan los hechos generadores previstos en el artículo 7 del Convenio de Compatibilización.
- 31. **Unión Aduanera:** el modelo implementado entre los Estados Parte, conforme a lo dispuesto en el artículo XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (conocido por sus siglas en inglés como GATT de 1994), los instrumentos jurídicos de la Integración Económica Centroamericana y el Marco General de los Trabajos para el Establecimiento de la Unión Aduanera entre las Repúblicas de Guatemala y Honduras, según lo disponen los ordinales primero y segundo del Protocolo Habilitante.

CAPÍTULO 8.- Conclusiones y recomendaciones

8.1. Conclusiones

El Manual de procedimientos de control y fiscalización para operaciones de transferencias y adquisiciones de mercancías comunitarias no exceptuadas de la libre circulación al interior del territorio aduanero único, es una herramienta muy importante para garantizar el buen funcionamiento del Proceso de Integración Profunda en los aspectos tributarios relativos al control y de fiscalización de las operaciones de transferencias y adquisiciones de mercancías comunitarias con libre circulación, ya que proporciona los pasos básicos necesarios para que las administraciones tributarias realicen controles y fiscalizaciones efectivas, mismas que darán confianza a los agentes económicos que participan en este proceso.

8.2. Recomendaciones

Se recomienda su uso por las administraciones tributarias, siempre bajo el amparo de la legislación nacional de los Estados Parte y la legislación regional en lo que corresponda.

Derivado que el Manual contiene acciones básicas de control y fiscalización, cada administración tributaria puede incorporar otras acciones que coadyuven a mejorar sus procesos de verificación y fiscalización conforme a sus necesidades y particularidades, procurando una coordinación intersectorial y binacional para asegurar una aplicación homogénea de las medidas de control y fiscalización. En este sentido se recomienda hacer actualización del Manual cuando una de las administraciones tributarias así lo solicite y la Instancia Ministerial lo instruya.