

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Facultad de Ciencias Económicas

BIBLIOTECA CENTRAL-USAC

DEPOSITO LEGAL

PROHIBIDO EL PRESTAMO EXTERNO

Auditoría Fiscal, sus Bases, Principios y Trámites

Administrativos Derivados

BIBLIOTECA CENTRAL-USAC

DEPOSITO LEGAL

T E S I S PROHIBIDO EL PRESTAMO EXTERNO

Presentada a la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias

Económicas de la Universidad de San Carlos

de Guatemala, por

EDUARDO MOSQUERA ESTRADA

en el acto de su investidura de

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

en el grado de

LICENCIADO



Guatemala, C. A., Junio de 1961.

DL
03
T(149)

**JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

Decano Dr. Gabriel Orellana Estrada.
Vocal 1o. Lic. Maximino Ruano Ayala.
Vocal 2o. Lic. Arturo Morales Palencia.
Vocal 3o. Lic. Carlos Enrique Carrera Samayoa.
Vocal 4o. Prof. Carlos Guillermo Herrera
Vocal 5o. P. C. Juan José Rabanales Rivera.
Secretario Lic. Raúl Sierra Franco.

**JURADO QUE PRACTICO EL EXAMEN
GENERAL PRIVADO**

Decano Dr. Héctor Goicolea Villacorta.
Vocal 3o. J. D. Lic. Santiago Castillo Avila
Examinador Lic. René Arturo Orellana González
Examinador Lic. Bernardo Cárdenas Figueroa
Secretario Lic. Manuel Bendfeldt Jáuregui

DEDICATORIA

A MIS PADRES:

ANTONIO MOSQUERA RODRIQUEZ

(In memoriam)

VIRGINIA ESTRADA VDA. DE MOSQUERA

A MIS HERMANOS

PADRINOS:

LIC. ARTURO PEREZ GALLIANO

LIC. HUGO CEREZO DARDÓN -

Guatemala, 8 de Mayo de 1961.

Señor Director del
Instituto de Investigaciones
Económicas y Sociales
Facultad de Ciencias Económicas
Calle Mariscal Cruz 1-56, Zona 10
Ciudad.

Señor Director:

Me es grato manifestarle que he revisado el trabajo de tesis presentado por el Perito Contador señor Eduardo Mosquera Estrada que se titula "AUDITORIA FISCAL, SUS BASES, PRINCIPIOS Y TRAMITES ADMINISTRATIVOS DERIVADOS".

Me parece que en el trabajo mencionado se describen en forma bastante completa y ordenada los procedimientos de que se vale el Estado para ejercer inspección y vigilancia sobre todas sus instituciones y dependencias, así como también la forma en que se ejerce fiscalización sobre las empresas privadas que están sujetas al pago de impuestos. Se refiere, además, a los medios de defensa, trámites y recursos que la ley pone a disposición tanto de las personas que manejan fondos públicos, como de las empresas privadas que no están conformes con las resoluciones del Estado.

Al emitir opinión favorable para que la tesis del señor Mosquera sea aceptada para su discusión durante el acto de su investidura como Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado, me es grato suscribirme, con toda consideración y aprecio, su atento y seguro servidor,

HECTOR MONTERROSO G.

DIRECCION DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES ECONOMICAS Y SOCIALES: Guatemala, once de mayo de mil novecientos sesenta y uno.

Pase al señor Decano de la Facultad de Ciencias Económicas informándole que este Instituto aprueba el trabajo de Tesis presentado por el señor Eduardo Mosquera Estrada.

*LIC. RAUL SIERRA FRANCO
Director.*

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS: Guatemala, once de mayo de mil novecientos sesenta y uno.

En vista del informe rendido por el Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales se acepta y aprueba el trabajo de Tesis presentado por el señor Eduardo Mosquera Estrada denominado "AUDITORIA FISCAL, SUS BASES, PRINCIPIOS Y TRAMITES ADMINISTRATIVOS DERIVADOS" presentado para su Graduación Profesional.

*Dr. GABRIEL ORELLANA h.
Decano.*

**AUDITORIA FISCAL, SUS BASES, PRINCIPIOS
Y TRAMITES ADMINISTRATIVOS DERIVADOS**

CONTENIDO:

- I INTRODUCCION**
- II CONCEPTO DE AUDITORIA FISCAL**
- III DEPENDENCIA ENCARGADA DE EJERCER LA FISCALIZACION O AUDITORIA FISCAL EN GUATEMALA. SU ORGANIZACION.**
- IV PROCEDIMIENTO PARA LA FISCALIZACION**
 - A) El Control Interno**
 - 1. La Contabilidad
 - 2. Los Presupuestos
 - 3. La Estadística
 - 4. Los Equipos Mecánicos
 - 5. El Personal
 - 6. Otros medios.
 - B) Principales Métodos para ejercer la Auditoría Fiscal**
 - 1. Auditorías de Caja o Glosa de Cuentas
 - 2. Auditorías detalladas
 - 3. Cortes y Arqueos de Caja y Valores sorpresivos
 - 4. Intervenciones en cambios de puestos de funcionarios y empleados que manejan efectivo y valores
 - 5. Intervenciones en otros actos administrativos
 - 6. Investigaciones Especiales
 - 7. Informe o pliego de reparos.
 - C) Otros Métodos empleados para ejercer la Auditoría Fiscal**
 - 1. Las auditorías complementarias:
 - a) La auditoría ejercida por la Contraloría del impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 - b) La auditoría ejercida por la Superintendencia de Bancos

- c) Las auditorías ejercidas por los administradores de rentas, los gobernadores departamentales en su carácter de intendentes de Hacienda y la Inspección de Hacienda.

2. Los controles preventivos.

V TRAMITE ADMINISTRATIVO DERIVADO

A) Juicio de Cuentas

1. Organización del Tribunal de Cuentas
2. Jurisdicción
3. Competencia
4. Partes en el juicio de Cuentas
5. Finalidad del juicio de Cuentas
6. Procedimiento:
 - a) Primera Instancia
 - b) Segunda Instancia
 - c) Ejecución de Sentencias
 - d) Recursos
7. Leyes Supletorias.

B) Controversia Tributaria

1. Organización de la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas
2. El Concordato Tributario
3. Notificación del "ascertamento"
4. Recurso de Revocatoria
5. Recurso de Reposición
6. Silencio de la Administración
7. Obligación del "solve et repete"
8. Organización del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo
9. Recurso de lo Contencioso-Administrativo.

C) Régimen aplicable a los Bancos y Compañías de Seguros

1. Organización de la Superintendencia de Bancos.

VI DEFECTOS QUE OFRECE EL SISTEMA VIGENTE

- A) Personal
- B) Sistemas de Auditoría
- C) Controles internos
- D) Oportunidad de las Auditorías
- E) Coberturas

VII BIBLIOGRAFIA

CAPITULO I

INTRODUCCION

Previo al acto para optar al título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado, en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, someto este trabajo a consideración del Honorable Jurado Examinador, el cual contiene diversos aspectos teóricos y técnicos adquiridos en mis estudios facultativos, así como la experiencia que he obtenido en varios cargos administrativos desempeñados.

Estos apuntes de ninguna manera pretenden agotar el tema tratado, sino más bien tienen por objeto presentar un panorama general para conocimiento de los estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas, de funcionarios y empleados de la Administración Pública, y de personeros de empresas privadas, para quienes considero pueden ser de interés.

Se describen en el presente trabajo, en forma somera, los medios utilizados por el Estado:

a) En cuanto a la rama de la Administración Pública:

10. Para ejercer inspección y vigilancia a todas las personas que tengan a su cargo la custodia y manejo de fondos públicos u otros bienes del Estado, del Municipio, de la Universidad, de las instituciones estatales autónomas y semiautónomas y de las personas e instituciones privadas que reciban directa o indirectamente fondos del Estado o que los obtengan por colectas públicas.

20. Para ejercer inspección y vigilancia a los liquidadores, fiscalizadores e interventores, cuando se trate de los bienes y fondos referidos en punto anterior.
30. Para revisar y controlar todas las operaciones realizadas por las instituciones, dependencias y personas indicadas, principalmente las que se relacionan con el ingreso y egreso de los fondos o valores.
40. Para velar por la protección de los activos y ejercer vigilancia de los pasivos de las citadas instituciones, dependencias y personas; y
50. Para ejercitar su derecho de cobro ya en vía voluntaria, o bien coactivamente contra las personas que resulten responsables en sus gestiones de manejo o custodia de fondos públicos u otros bienes del Estado o de las personas, dependencias e instituciones mencionadas.

b) En cuanto a la rama de la actividad privada de carácter lucrativo:

60. Para ejercer inspección y vigilancia en las operaciones realizadas por las empresas comerciales, bancarias, de seguros, industriales, agrícolas accionadas y de servicios al público, o mixtas de dos o más de las naturalezas mencionadas, que pertenezcan a personas jurídicas o individuales, nacionales o extranjeras, para establecer entre otras cosas, la medida de la obligación tributaria a cargo de cada una de ellas; y
70. Para proceder al cobro en forma voluntaria o por el procedimiento económico-coactivo, de las cantidades líquidas y exigibles que aparezcan a favor de la Hacienda Pública a cargo de las personas jurídicas o individuales contra quienes exista una obligación tributaria, ya sea originada por inspecciones realizadas a sus operaciones, o bien como consecuencia de declaraciones de sus rentas que hubiesen efectuado ellas mismas.

c) Trata también esta tesis:

- 8o. De los medios de defensa que pueden usar dentro del Juicio de Cuentas, las personas que aparezcan como responsables por la custodia y manejo de fondos públicos u otros bienes del Estado, del Municipio, de la Universidad, de las instituciones estatales autónomas y semiautónomas, así como de las personas e instituciones privadas que reciban directa o indirectamente fondos del Estado o que los obtengan por colectas públicas. O que aparezcan como responsables por su gestión como liquidadores, fiscalizadores, e interventores de los bienes y fondos requeridos; y
- 9o. De los trámites y recursos que para su defensa pueden utilizar en caso de una controversia tributaria, las personas naturales o jurídicas nacionales o extranjeras que aparezcan como sujetos pasivos de una obligación tributaria.

Por último se señalan algunos defectos que ofrece el sistema de auditoría fiscal vigente, los cuales a nuestro juicio pueden ser superados con suma facilidad.

CAPITULO II

CONCEPTO DE AUDITORIA FISCAL

Para poder definir la Auditoría Fiscal, debemos conocer toda la amplitud que se le ha dado a la palabra FISCO y el concepto de AUDITORIA. Etimológicamente, la palabra Fisco procede de la voz latina *Fiscus*, cesta de mimbre, en la cual se solía, en la época romana, guardar el dinero. Posteriormente, se hizo extensiva a todo saco, talega o bolsa destinada a dicho objeto y aún al mismo dinero guardado en esta forma. Finalmente, más tarde, se llamó así al tesoro del príncipe, para distinguirlo del Tesoro Público, que recibió el nombre de *Aerarium Publicum*. Desde el punto de vista histórico, adoptando la nomenclatura romana dieron nuestras antiguas leyes el nombre de Fisco o Cámara del Rey, al tesoro o patrimonio de la Casa Real y el de Erario al Tesoro Público, o del Estado. Después fundiéronse ambas denominaciones con el nombre de Fisco hasta que en tiempos más modernos se ha hecho sinónimo de Erario. Block,¹ en su **Dictionnaire General de la Politique**, afirma que el vocablo Fisco se toma en sentido odioso y raramente se emplea en los documentos oficiales, que lo sustituyen generalmente por Tesoro, Erario u otros equivalentes. Ello, según dicho autor, parece tener su origen en la rapacidad de la administración romana, aunque pudiera también ser efecto de la repugnancia que suele inspirar a los con-

¹ Espasa Calpe, S. A., **Enciclopedia Universal Ilustrada**, Madrid, Espasa Calpe, S. A., 1924, Tomo XXIII. Página 1566.

tribuyentes la autoridad financiera del Estado. Basa su hipótesis en algunas leyes romanas y españolas en las cuales por ejemplo, al Fisco se le considera menor de edad, otorgándole en tal concepto los derechos y beneficios reconocidos a los menores y entre ellos el de la restitución "inintegrum"; en otros casos se permitía al Fisco hacer uso de las pruebas nuevamente halladas y pedir en su vista la reforma o revisión de una sentencia dentro de los tres años siguientes a su pronunciamiento, y aún sin limitación de tiempo si se acreditaba que la sentencia se dio por causa de dolo del procurador del Fisco o de otra persona. Finalmente, gozaba el Fisco de hipoteca tácita por los derechos y tributos que se le debían.

Señalados brevemente los aspectos etimológico e histórico, modernamente se define la palabra Fisco como el Erario del Estado, o sea el Tesoro Público; y Auditoría como la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad, y certificar los estados e informes que se rindan.

De acuerdo a los conceptos anteriores, podríamos definir la Auditoría Fiscal, como la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales del Tesoro Público o Erario, para determinar la exactitud e integridad de la Contabilidad de la Nación.

Esta definición no podemos estimarla definitiva si tomamos en cuenta que, algunos estados modernos, entre ellos el nuestro, para el desarrollo de las ideas democráticas y para mayor eficacia en la realización de sus atribuciones, han permitido que se constituyan autoridades administrativas designadas por las mismas personas cuyos intereses van a estar implicados en las funciones de tales autoridades. En otros casos, la naturaleza técnica de los actos que tiene que realizar la Administración, la obliga a sustraer dichos actos del conocimiento de los funcionarios y empleados centralizados, para encomendarlos a elementos que tengan la preparación sufi-

ciente a fin de que puedan atenderlos. Por último, ocurre con frecuencia que la Administración se descarga de algunas de sus atribuciones, encomendando facultades de decisión en algunos casos, de ejecución en otros y de consulta en los demás, a ciertos organismos constituidos por elementos particulares que no forman parte del personal de la propia Administración.

Correspondiendo a estos propósitos enumerados, la descentralización administrativa, ha adoptado las siguientes tres modalidades:

- Descentralización por región,
- Descentralización por servicio, y
- Descentralización por colaboración.

Como ejemplo de cada una de estas modalidades, podemos citar en Guatemala: para la descentralización por región, la organización municipal; para la descentralización por servicio, la Universidad Autónoma de San Carlos de Guatemala, la Empresa Portuaria Nacional de Champerico y la Empresa Nacional de Aviación "Aviateca"; y para la descentralización por colaboración, las Cámaras de Comercio e Industria, los establecimientos privados de enseñanza primaria, secundaria y normal.

Las instituciones organizadas en forma de descentralización por colaboración no están sujetas a Auditoría Fiscal por su carácter privado, a menos que reciban directa o indirectamente fondos del Estado o que los obtengan por colectas públicas. Por consiguiente debemos incluir en nuestra definición, dentro de la amplitud que abarca la Auditoría Fiscal, el control, vigilancia e inspección de estas instituciones siempre que concorra cualquiera de las circunstancias previstas o ambas a la vez; y el de las entidades autónomas y semiautónomas del Estado, del Municipio y de la Universidad. Por último debe incluirse también en nuestra definición la fiscalización que se ejerce a los liquidadores o fiscalizadores cuando éstos no pertenezcan a la Contraloría de Cuentas, e interventores de los fondos o bienes de las instituciones y personas citadas.

En conclusión, definiremos la Auditoría Fiscal, como la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales del Tesoro Público, del Municipio, de la Universidad, de las entidades autónomas y semiautónomas del Estado, de las entidades privadas descentralizadas que reciban directa o indirectamente fondos del Estado o que los obtengan por medio de colectas públicas, y de los liquidadores, fiscalizadores cuando éstos no pertenezcan a la Contraloría de Cuentas, e interventores de los fondos o bienes de las instituciones y personas citadas.

CAPITULO III

DEPENDENCIA ENCARGADA DE EJERCER LA FISCALIZACION O AUDITORIA FISCAL EN GUATEMALA. SU ORGANIZACION

De acuerdo con el artículo 210 de la Constitución de la República y con el Decreto del Congreso No. 1126 "Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas", la función fiscalizadora de la Hacienda Pública y de la ejecución del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la Nación, corresponde con exclusividad a la Contraloría de Cuentas.

La Contraloría de Cuentas está integrada con un jefe nombrado por el Presidente de la República y por los funcionarios y empleados necesarios para atender las finalidades de sus dos departamentos, los cuales son:

Departamento Administrativo, y
Departamento de Fiscalización.

Corresponde al Departamento Administrativo:

- 1o. Las funciones propias de secretaría,
- 2o. El registro y control del personal de la Contraloría,
- 3o. La formación de estadísticas y el manejo de archivo,
- 4o. El suministro de talonarios y su control,
- 5o. El registro y control de funcionarios y empleados públicos para los efectos de la Ley de Probidad,
- 6o. El servicio de información y asesoría legal en materia hacendaria, y

70. El registro de los funcionarios y empleados que cesen en sus cargos por delitos contra la propiedad, cohecho, perjurio, prevaricato, falsedad, fraude, malversación de caudales públicos y exacciones ilegales.

Corresponde al Departamento de Fiscalización:

10. Las funciones de auditoría,
20. Las funciones de inspección y glosa,
30. Las de investigación, y
40. Las de intervención y liquidación.

El Departamento Administrativo está integrado por un jefe que es a su vez el Secretario General de la Contraloría de Cuentas. Este departamento se divide en las siguientes secciones:

10. Secretaría,
20. Personal de Servicio,
30. Sección de Personal,
40. Sección de Información y Asesoría Legal Hacendaria,
50. Sección de Probidad,
60. Sección de Archivo,
70. Sección de Talonarios,
80. Sección de Estadística,
90. Sección de Juicios y Cuentas, y
100. Asesoría Jurídica.

El Departamento de Fiscalización está integrado en la siguiente forma:

10. Sección de Auditoría e Investigaciones, y
20. Sección de Inspección y Glosa.

Además, este departamento tiene dos delegaciones permanentes en: la Municipalidad de la Capital y en la Dirección General de Asuntos Agrarios y Fincas Nacionales.

El personal de estas delegaciones es completado con los contralores necesarios para atender las labores de fiscalización.

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTO PARA LA FISCALIZACION

A) El Control Interno

La Auditoria Fiscal es auxiliada para mayor efectividad en su cometido, por los Elementos Fundamentales Constitutivos del Control Interno, los cuales persiguen:

- 1o. Procurar la información adecuada para usos en la política económica y hacendaria del país, y de los directivos de las instituciones autónomas descentralizadas, estatales y no estatales;
- 2o. Proteger a la Hacienda Pública o Erario, y a las Instituciones indicadas, contra errores y fraudes; y
- 3o. Asegurar el debido control sobre las actividades que desarrollan dichas instituciones y dependencias sujetas a fiscalización.

Ocupa lugar preponderante entre dichos elementos, el sistema de Contabilidad, el cual proporciona a la Administración, por medio de las cuentas, comprobantes, registros, informes y estados financieros, los cimientos para el control efectivo de todos los aspectos de la Hacienda Pública y de las instituciones autónomas y semiautónomas. Con el objeto de reforzar los medios de control, se utilizan los presupuestos y las estadísticas; además el uso de los equipos mecánicos facilita los trabajos y permite simultáneamente una mayor comprobación de los mismos. Finalmente, el elemento humano es indispensable para llevar a cabo el sistema que se haya proyec-

tado, y sirve al mismo tiempo, mediante la distribución adecuada de funciones, para el establecimiento de métodos convenientes de control.

1. La Contabilidad

El fin más importante de la Contabilidad es asegurar un registro correcto de los aumentos y disminuciones del Erario Nacional o del Capital de las instituciones descentralizadas sujetas a fiscalización y su efecto consiguiente sobre las propiedades y obligaciones, de modo que sea posible presentar periódicamente los estados de situación, además de otros datos de interés para la Administración, conforme la realidad. Dichos estados e informes no sólo deben ser correctos en su forma, sino también en su contenido, y como los mismos provienen de la Contabilidad, es esencial que todas las operaciones efectuadas sean asentadas en ella, en forma íntegra y verdadera.

Cualquier sistema de Contabilidad por sencillo que sea, debe comprender los siguientes elementos principales:

- 1o. El catálogo de cuentas o nomenclatura, con la explicación del funcionamiento de cada una de éstas y del sistema en general;
- 2o. Los comprobantes, formularios y registros, así como el procedimiento establecido para su uso; y
- 3o. Los informes y estados financieros.

Estos requisitos de la Contabilidad Fiscal, están desarrollados en la Circular No. 200 de fecha 15 de junio de 1943, del ex-Tribunal y Dirección General de Cuentas.

2. Los Presupuestos

La aplicación de los presupuestos a la operación de los negocios es un hecho común en las naciones que se encuentran a la cabeza del mundo industrial contemporáneo.

A través de los costos de producción predeterminados o "standard", se logra el control interno y la eficiencia de la producción en las industrias. En las empresas comerciales, el establecimiento de los presupuestos para el control de los costos de distribución permite una vigilancia efectiva sobre las actividades. Lo mismo se puede decir respecto a las instituciones autónomas y semiautónomas y a la Administración Pública en general, toda vez que la introducción de los presupuestos, combinados con el sistema de Contabilidad, les ayudan a desempeñar su función de la mejor manera posible y sirven como un medio eficaz de control interno.

El Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la Nación, se prepara de acuerdo con lo que ordena el Decreto del Presidente de la República No. 552 (Ley Orgánica del Presupuesto, Contabilidad y Tesorería de la Nación) y su reglamento aprobado por Acuerdo Gubernativo del 24 de febrero de 1958.

Para la formación del Presupuesto de Ingresos ordinarios, la Contaduría General de la Nación, elabora un cuadro que contiene, en columnas separadas, los ingresos obtenidos en cada renglón del Presupuesto durante los últimos cinco años fiscales, determinando el promedio y especificando a continuación, los ingresos habidos durante el primer trimestre del año fiscal en vigor. Con base en estos datos y tomando en cuenta la tendencia creciente o decreciente en cada renglón, así como las últimas leyes y disposiciones y los demás factores que puedan influir en las recaudaciones por efectuar, el Departamento Técnico del Presupuesto determina la suma probable como ingreso para cada renglón.

El Presupuesto de Egresos contiene la estimación de las erogaciones que puede efectuar el Estado durante un año fiscal. Este Presupuesto de Egresos sigue el sistema inglés, llamado de Caja, según el cual quedan anulados todos los créditos no utilizados, al terminar el ejercicio fiscal, siendo preciso que el Congreso autorice su realización para que subsistan en el ejercicio siguiente. Sólo en el caso de obligaciones legítimamente contraídas antes del 30 de junio de cada año, podrán

pagarse en el curso del año fiscal siguiente, cuando concurren las circunstancias que se enumeran:

10. Obligaciones pendientes que se legalicen en el mes de julio inmediato posterior, y
20. Obligaciones ya legalizadas en el ejercicio fiscal anterior que no hubieren sido canceladas.

Esta excepción es una modalidad en nuestra ley, la cual se sale de la rigidez del presupuesto de Caja referido.

Para la formación del Presupuesto de Egresos se atiende a lo aconsejado por la Ciencia Hacendaria: los gastos del Estado son ineludibles, se entiende los legítimos y ponderados, los cuales deben satisfacerse a toda costa. Por lo tanto de acuerdo con dichos gastos deben procurarse los ingresos. En este aspecto estriba la diferencia entre la actividad financiera del Estado y la del individuo considerado en forma particular: este último ajusta sus gastos a sus entradas, el Estado en cambio procura sus recursos de acuerdo con sus gastos.

El Presupuesto de Egresos se divide en los siguientes ramos:

- Ramo I Organismo Legislativo,
- Ramo II Organismo Ejecutivo,
- Ramo III Organismo Judicial,
- Ramo IV Deuda Pública,
- Ramo V Clases Pasivas,
- Ramo VI Empresas e instituciones Semiautónomas del Estado, y
- Ramo VII Instituciones Autónomas.

El Presupuesto de Egresos del Ramo II, Organismo Ejecutivo, se divide en las siguientes secciones:

Administración General: que comprende los sueldos de los funcionarios y empleados públicos, así como las partidas de gastos necesarias para el funcionamiento de las dependencias respectivas; y

Programas de Trabajo: que abarcan los planes o contratos de ejecución de obras o servicios sobre los siguientes aspectos:

10. Construcción de carreteras,
20. Mantenimiento de carreteras,
30. Realización de obras públicas,
40. Mantenimiento de obras públicas,
50. Adquisición de equipos,
60. Adquisición de bienes inmuebles,
70. Campañas sanitarias,
80. Campañas educativas, y
90. Campañas agropecuarias.

Para la clasificación analítica presupuestaria, los egresos se distribuyen en Ramos, Secciones, Capítulos, Divisiones, Clases y Partidas.

Para la formación de los Presupuestos en las instituciones descentralizadas, en general, se adoptan reglas similares a las empleadas por el Estado. Se exceptúan los Presupuestos que elaboran las instituciones de Seguro Social, las cuales efectúan cuidadosos estudios actuariales para cada uno de sus programas específicos. El objeto es mantener una capitalización acorde con los compromisos que deben afrontar, para no alterar con ello la cuota a cubrir por cada contribuyente, al elevarse el índice de los casos encomendados a su atención.

3. La Estadística

La estadística en los negocios así como en la Administración Pública, es un valioso instrumento de control interno. Sin embargo es poco usada debido a la ignorancia en su aplicación. La estadística requiere un amplio conocimiento de sus propios métodos para alcanzar los mayores beneficios en su empleo. Por esta razón la utilidad de ella, está en relación directa con las nociones que se posean de su técnica. Para la elaboración de los cuadros estadísticos informativos que requieren ordinariamente los funcionarios ejecutivos, los directores de las instituciones autónomas y semiautónomas o los de las empresas privadas, no es necesario el dominio completo de la estadística; pero mientras más complejos y aproximados

sean los datos que se pretendan, se impone entender con mayor amplitud los principios que la rigen.

Los usos más frecuentes de la estadística podemos apreciarlos en las compañías de seguros de vida para determinar los índices de mortalidad, que sirven de base para fijar las primas; en las compañías ferroviarias para determinar los coeficientes de explotación, del movimiento de pasajeros y carga, etcétera; en las empresas industriales para conocer y comparar los costos de producción, la eficiencia del trabajo de los operarios, el rendimiento de la maquinaria, etcétera; en los establecimientos comerciales, para comparar las ventas, por clases de mercaderías, por zonas, por departamentos, por tiempo, etcétera. En la Administración Pública se utiliza para determinar los rendimientos de los diferentes renglones de impuestos, por clase y zona, y así contar con indicios que reflejen una buena o mala administración; en las instituciones de Seguro Social que siguen regímenes de capitalización en forma técnica, utilizan también la estadística para fijar las cuotas a patronos y trabajadores por cada programa que cubren; y en las empresas del Estado, para los fines ya expresados con anterioridad para las empresas privadas.

4. Los Equipos Mecánicos

En la actualidad, con los nuevos inventos, se han desarrollado y mejorado los dispositivos mecánicos para uso de las oficinas, siendo común el empleo de máquinas registradoras, certificadoras, calculadoras, sumadoras, protectoras de cheques, franqueadoras de correspondencia, de contabilidad, etcétera. Estas máquinas además de ahorrar tiempo y esfuerzo, contribuyen al establecimiento de controles internos y seguridad en las operaciones matemáticas; previenen también fraudes y errores.

5. El Personal

Ningún sistema de Contabilidad puede funcionar por sí solo: requiere el elemento humano que lleve a cabo las tareas

previstas y delineadas. De ahí que la calidad del personal influye poderosamente para que los métodos proyectados se realicen eficientemente.

La selección adecuada de los empleados que forman el personal es de suma importancia, ya que las medidas adoptadas para el efecto contribuirán a cimentar un buen control interno. Aunque los métodos de protección contra fraudes y errores son sumamente importantes, no lo es menos la selección adecuada del personal. Respecto a los antecedentes y calidad de los empleados, J. S. Seidman¹ dice: "Una onza de cuidado al seleccionar y preparar el personal, es de más valor que una tonelada de control interno".

Los trabajos para escoger a los empleados corresponden al departamento de personal. Si éste no existe, tal atribución deberá ser asumida por el jefe de la dependencia o gerente de la empresa o institución. Es fundamental un estudio cuidadoso previo a la contratación definitiva del empleado. Pueden señalarse como normativos los siguientes aspectos: moralidad, hábitos fuera de las horas de trabajo, situación económica, antecedentes relacionados con otros cargos que hubiere ocupado, y cualquier otro aspecto importante aplicable al caso especial que se examine. Estos puntos requieren un examen y valorización continuos del empleado con la finalidad de tener conocimiento de las modificaciones que puedan ocurrirle, para tomar las medidas oportunas que el caso amerite.

6. Otros medios

Un instrumento de control interno que no debe pasar desapercibido, lo constituye la sustitución del empleado cuando goce de sus vacaciones anuales. Para la eficacia de esta medida, es indispensable que el sustituto asuma íntegramente las funciones. Similar a esta medida puede considerarse la rotación de los empleados en los distintos puestos, lo cual contri-

¹ Gómez Morfin, Joaquín, *El Control interno de los Negocios*, Fondo de Cultura Económica, México 1954. Primera Edición, página 54.

buye a incrementar la eficiencia del personal y proteger a la dependencia o empresa contra fraudes. Este procedimiento tiene la siguiente ventaja: si se realiza en forma sorpresiva, no permite ocultar fraudes o errores, como puede ocurrir cuando ya se conoce la fecha en que el empleado deba ser sustituido, como acontece en el caso de las vacaciones anuales.

Como medidas de protección de los activos del Estado, pueden también citarse:

- 1o. En la Administración Pública, la fianza que deben prestar los funcionarios y empleados de acuerdo con el artículo 106 del Decreto del Presidente de la República No. 552 (Ley Orgánica del Presupuesto, Contabilidad y Tesorería de la Nación);
- 2o. Para los empleados de las instituciones autónomas y semi-autónomas, las pólizas de seguro y fianza que contratan dichas instituciones a Compañías de Seguros, para cubrir dichos riesgos;
- 3o. Las condiciones bajo las cuales labora el personal;
- 4o. Los sistemas de control dual para el manejo del efectivo, valores, depósitos bancarios, etcétera.

Es obvio que un personal tendrá que ser más eficiente y menos expuesto a incurrir en fraudes, si se encuentra remunerado con sueldos equitativos, gratificaciones anuales, recompensas especiales por ideas que redunden en beneficio de la institución o dependencia. En otro orden coadyuva a este mismo fin, el ofrecimiento de estímulos culturales (conferencias, escuelas, bibliotecas, etcétera); de aspectos sociales y físicos (reuniones, campos deportivos, etcétera); y de un medio adecuado con todos los requerimientos en la higiene del trabajo, así como de la asistencia médica necesaria. Finalmente, así como se consideran básicos estos incentivos para el mejor desempeño de las labores del personal, es muy importante la disciplina para el mantenimiento de los sistemas establecidos.

También pueden citarse dentro de las principales medidas de control interno en la Administración Pública en cuanto a los gastos, el control que ejerce el Departamento de Presu-

puesto de la Contaduría General de la Nación, en el cual colaboran en los departamentos de la República, los gobernadores departamentales en su carácter de intendentes de Hacienda. El artículo 6o. del Reglamento de la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Tesorería de la Nación, emitido por Acuerdo Gubernativo del 24 de febrero de 1958, prescribe algunos controles con relación a los gastos, dentro de los cuales, en sus incisos c), d), e) y f) considera los siguientes:

- "c) Ejercer el control previo de los gastos por medio de los registros respectivos, y autorizar los pagos del Presupuesto a cargo de la Tesorería Nacional cuando los documentos y las erogaciones se ajusten a las disposiciones legales;
- d) Llevar cuenta a cada partida del Presupuesto de Egresos. En los departamentos de la República las atribuciones que fijan los puntos c) y d), estarán a cargo de los intendentes de Hacienda como delegados de la Contaduría General de la Nación;
- e) Tener a la vista los contratos administrativos para prestación de servicios públicos y acuerdos gubernativos de aprobación, para comprobar que los pagos se ajusten a lo estipulado en los mismos;
- f) Autorizar el pago de sueldos en los departamentos de la República, motivados por licencias con goce de sueldo y que deban imputarse a partidas globales;"

En cuanto a los ingresos, el control se deriva del uso de los formularios oficiales autorizados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Contraloría de Cuentas. El Decreto Gubernativo No. 1228 dispone para el control preventivo de los ingresos, en sus artículos 2o. y 3o., lo siguiente:

"Artículo 2o. No podrá extenderse ninguna constancia relativa al entero de cantidades que ingresen a las oficinas que manejen fondos públicos o municipales sino en hojas de libros talonarios debidamente autorizados y registrados por la Dirección General de Cuentas. (En la actualidad, por la Contraloría de Cuentas, según inciso 20 del artículo 12 del Decreto del Congreso No. 1126).

Artículo 3o. Salvo prueba en contrario, se presumirá autor de los delitos de fraude y exacciones ilegales al funcionario o empleado que, teniendo a su cargo la recaudación de fondos públicos o municipales, deje de extender la constancia de pago respectiva, o lo haga en hojas o formularios no autorizados y registrados por la Dirección General de Cuentas. (En la actualidad por la Contraloría de Cuentas)."

B) Principales Métodos usados para ejercer la Auditoría Fiscal

La Auditoría Fiscal es ejercida por la Contraloría de Cuentas por medio de:

1. Auditorías de Caja o Glosa de Cuentas;
2. Auditorías detalladas;
3. Cortes y Arqueos de Caja y Valores sorpresivos;
4. Intervenciones en cambios de puestos de funcionarios y empleados que manejan efectivo y valores;
5. Intervenciones en otros actos administrativos;
6. Investigaciones especiales; y
7. Informe o pliego de reparos.

1. Auditorías de Caja o Glosa de Cuentas

Las auditorías de caja o glosa de cuentas son ejecutadas por la Contraloría de Cuentas, por medio del Contralor o Auditor o grupo de contralores o auditores designados de acuerdo con lo que prescribe el artículo 18 del Decreto del Congreso No. 1126. Estas auditorías se llevan a cabo en las propias dependencias o instituciones fiscalizadas, o en las oficinas de la propia Contraloría de Cuentas. Cuando las auditorías se llevan a cabo en las propias dependencias o instituciones fiscalizadas, éstas se realizan mediante la asistencia ocasional de un Contralor o Auditor, designado para el efecto, o bien por medio de delegaciones permanentes de contralores o auditores instaladas en dichas dependencias o instituciones. En estos casos, es aconsejable iniciarlas con un Corte y Arqueo de Caja y

Valores. Hay delegaciones permanentes de la Contraloría de Cuentas para estas labores, en la Municipalidad de la Capital y en la Dirección General de Asuntos Agrarios y Fincas Nacionales. Las auditorías que se realizan en las propias oficinas de la Contraloría de Cuentas, corresponden a dependencias o instituciones que están obligadas a rendir sus cuentas conforme lo determina el Acuerdo Gubernativo del 3 de noviembre de 1934 (Disposiciones Reglamentarias sobre la rendición, glosa y archivo de cuentas).

En el examen que se practica a las operaciones de la dependencia o institución sujeta a fiscalización, se cubren todos los aspectos legales, reglamentarios, contractuales, contables, de comprobación y numéricos, y el mismo se ejecuta por periodos que pueden ser de un mes, tres meses, seis meses, un año, o que abarquen términos especiales. Estos periodos de revisión deben corresponder a lo dispuesto en el Acuerdo Gubernativo del 3 de noviembre de 1934 ya citado y a las demás disposiciones que sobre el particular ha girado la Contraloría de Cuentas para las dependencias e instituciones no comprendidas en el mismo. Cuando la Auditoría de Caja o Glosa de Cuentas se practica a las Administraciones de Rentas que tienen a su cargo Depósito de Traslado o de Elaboración de Aguardientes Naturales, Licores Preparados y Alcoholes, adquiere mayor amplitud, ya que la misma debe extenderse al examen del Paquete No. 4, el cual contiene todo el proceso de fabricación de dichos alcoholes y bebidas alcohólicas, pasando por sus tres cuentas: la No. 1 de elaboración, la No. 2 de embotellamiento y la No. 3 de realización o traslado a otros depósitos, en sus tres clases de productos: aguardientes naturales, licores preparados y alcoholes, así como al examen de la utilización de los sobrantes derivados del inicio y final de la destilación, a los cuales se ha designado por los conceptos de "cabezas" y "colas".

Las auditorías de caja o glosas de cuentas, son de suma importancia por las siguientes razones:

1o. Casi todas las actividades que desarrollan las dependencias e instituciones fiscalizadas se reflejan en la Caja

—aún cuando una operación no tenga efecto de inmediato en la Caja, todo lo relacionado con ventas, compras, fabricación, transferencia, etcétera, tiene un resultado final en dicha cuenta—;

20. El efectivo es la fuente favorita de las transacciones fraudulentas;
- 30.* Muchos de los asientos en el libro Mayor tienen su origen en el libro de Caja;
40. Los créditos a las cuentas a cobrar y los débitos a cuentas a pagar, comunmente pasan del libro de Caja; y
50. Los errores en la cuenta de Caja indican que ha habido errores en alguna parte distinta, o que puede estarse cometiendo un desfaldo.

En términos generales, el procedimiento que se emplea para la Auditoría de Caja o Glosa de Cuentas es el siguiente:

10. Sumar los ingresos y los egresos de Caja;
20. Confrontar los pases;
30. Verificar que estén debidamente comprobados y legalizados todos los desembolsos de efectivo por el período sujeto a examen, o sólo parte de éste, siempre que esta parte sea representativa de la totalidad y que en su revisión no se observen muchas anomalías, pues en este caso es aconsejable examinar todo el período; y
40. Verificar la corrección de todos los ingresos, para lo cual debe conocerse y observarse la correcta aplicación de todas las leyes impositivas, reglamentos, contratos y demás disposiciones que tengan relación con los cobros que se efectúen.

Cualquiera sea la decisión a la cual se llegue con respecto a las sumas y comprobaciones, se requieren ciertos procedimientos en cada auditoría, para que el saldo de caja y su composición pueda ser verificado en la fecha de la auditoría.

2. Auditorías detalladas

Las auditorías detalladas se realizan por el contralor o Auditor, o grupo de contralores o auditores, designados en la

forma que ya fue indicada al tratar de las auditorías de caja o glosas de cuentas. Por lo regular se verifican en las propias dependencias o instituciones fiscalizadas por medio de delegaciones permanentes de contralores o auditores instaladas en las mismas; o por el Contralor o Auditor designado acasionalmente para ejecutarlas, siendo aconsejable iniciarlas con un corte y arqueo de caja y valores. En algunos casos se verifican en las oficinas de la propia Contraloría de Cuentas, para lo cual la dependencia o institución fiscalizada debe rendir su cuenta conforme lo ordenado en el Acuerdo Gubernativo del 3 de noviembre de 1934, debiendo incluir copia certificada de las operaciones asentadas en todos sus libros principales, y si es necesario también de algunos libros auxiliares.

El procedimiento que se emplea para el desarrollo de una auditoría detallada, varía según la dependencia o institución sujeta a fiscalización. Por ejemplo, en todas las dependencias públicas o instituciones a las cuales se les practica auditoría detallada, se deben examinar las operaciones asentadas en los siguientes libros:

- 1o. Libro de Caja,
- 2o. Libro de Talonarios,
- 3o. Libro de Inventarios,
- 4o. Libro de Depósitos,
- 5o. Libro de Deudores,
- 6o. Libro de Inventario de Libros en Uso y Desuso,
- 7o. Libro de Registro de Máquinas,
- 8o. Libro de Entrada y Salida de Expedientes y Solicitudes,
- 9o. Libro de Cuentas Corrientes Varias,
- 10o. Libro de Actas, y
- 11o. Libro de Conocimientos.

Además en las dependencias públicas que están obligadas a llevar Contabilidad completa, se deben examinar también los siguientes libros:

- 1o. Diario,
- 2o. Mayor,
- 3o. Balances, y

40. Los demás libros auxiliares y especiales que fueren necesarios.

Particularizando más y para dar un ejemplo de los demás libros auxiliares y especiales que deben examinarse en algunas dependencias públicas e instituciones sujetas a fiscalización, citaremos los propios de una Administración de Rentas; los de una Administración de Rentas y Aduana; los de una Oficina de Correos y Telecomunicaciones; y los de una Municipalidad.

Libros Auxiliares y especiales de una Administración de Rentas

10. Libro de control de guías de sal,
20. Libro de cuenta corriente de la contribución sobre inmuebles,
30. Libro de especies fiscales del ramo de tabacos,
40. Libro de cuenta corriente de tabaco en almacén y de cuenta corriente con depositantes,
50. Libro de estadística de la siembra y producción de tabaco,
60. Libro de movimiento diario de aguardiente, licores y alcoholes,
70. Libro de control de pago del impuesto de sal,
80. Libro de registro y control de avisos notariales,
90. Libro de registro de bienes de empresas lucrativas,
100. Libro de control de combustibles y lubricantes,
110. Libro de control de honorarios de receptores fiscales,
120. Libro modelo "G" (Pasivo de la Administración),
130. Libro de registro de credenciales de nombramiento de empleados públicos,
140. Registro y cuenta de propietarios de radiorreceptores,
150. Registros Varios: Dentro de estos registros se pueden citar:

Patentes de elaboración de cigarrillos a mano,

Patentes para vender bebidas alcohólicas y fermentadas,

Patentes para la venta de cartuchos, pólvora y salitre,

- Patentes para la venta de especies fiscales,
Patentes de industriales salineros,
Pases francos para tabacos,
Boletas afectas al impuesto del timbre,
Certificados de excepción del impuesto del timbre,
Glosas Municipales,
Glosas de Sanidad,
Libros habilitados,
Talonarios de Facturas autorizadas al comercio, etcétera.
- 16o. Modelo "A" parte diario del movimiento de fondos de la Tesorería Nacional, Administraciones de Rentas y Aduanas,
 - 17o. Modelo "H" movimiento de la contribución sobre inmuebles,
 - 18o. Modelo "J" comisos de licores,
 - 19o. Modelo "J" comisos de tabacos,
 - 20o. Modelo "K" movimiento mensual de comisos de licores,
 - 21o. Modelo "M" nota de corrección,
 - 22o. Modelo "P" movimiento de formularios oficiales autorizados,
 - 23o. Modelo "Q" informe de la realización de aguardientes, licores preparados y alcoholes,
 - 24o. Modelo "T" movimiento mensual de comisos de tabacos, y
 - 25o. Modelo "X" movimiento de formularios oficiales autorizado para el ramo de licores y de aquellos que no causan ingreso en caja.

Libros Auxiliares y especiales de una Administración de Rentas y Aduana

Además de los libros que son de uso corriente en todas las dependencias públicas o instituciones sujetas a fiscalización y de los libros auxiliares y especiales que deben llevar las Administraciones de Rentas, las Aduanas deben usar los siguientes:

- 1o. Depósitos aduanales,
- 2o. Vencimientos,

- 3o. Depósitos Provisionales,
- 4o. Autorización de Pólizas,
- 5o. Diario de Cancelación de Pólizas,
- 6o. Registro de Pólizas Liquidadas,
- 7o. Registro de Pólizas Revisadas,
- 8o. Almacén,
- 9o. Cuenta Corriente de Importadores,
- 10o. Modelo "L" Comisos de Aduana, y
- 11o. Modelo "R" Mercaderías Abandonadas.

Si las Administraciones de Rentas, o Administraciones de Rentas y Aduanas tiene bajo su control, depósitos fiscales de elaboración de Aguardientes Naturales, Licores Preparados y Alcoholes, deben llevar también los siguientes registros:

- 1o. Libro Cuenta Número Uno (Cuenta corriente de mayoristas), apartado de productos elaborados;
- 2o. Libro Cuenta Número Dos (Cuenta corriente de Mayoristas), apartado de embotellamiento;
- 3o. Libro Cuenta Número Tres (Cuenta Corriente de Mayoristas), apartado para la realización;
- 4o. Libro cuenta aguardiente en proceso de rectificación;
- 5o. Libro cuenta licores en preparación;
- 6o. Libro de cuenta de movimiento diario;
- 7o. Libro de timbres de control;
- 8o. Libro de cuenta corriente de talonarios;
- 9o. Libro de inventario de libros;
- 10o. Libro de inventarios;
- 11o. Registro de máquinas;
- 12o. Libro de conocimientos; y
- 13o. Libro de actas.

Si la Administración de Rentas o Administración de Rentas y Aduana tiene bajo su control, depósito fiscal de traslado, es decir, que no elaboran Aguardiente Natural, Licores Preparados y Alcoholes, sino que los reciben de otros depósitos, no lleva los registros indicados en los numerales 1o., 2o., 4o., 5o., y 7o.

Libros Auxiliares y especiales de una Oficina de Correos y Telecomunicaciones departamental

- 1o. Libro de falta de porte,
- 2o. Libro de cuenta corriente de suscriptores de apartados postales,
- 3o. Libro de cuenta corriente de suscriptores de teléfonos,
- 4o. Libro de materiales de construcción y reparación de líneas, y
- 5o. Libro de movimiento de comunicaciones.

Libros auxiliares y especiales de una Tesorería Municipal

- 1o. Libro de Almacén,
- 2o. Libro de registro de documentos a cargo del presupuesto,
- 3o. Libro de cuenta corriente del presupuesto de gastos municipales,
- 4o. Libro de sentencias económicas,
- 5o. Estado anual de productos municipales,
- 6o. Catastro de ornato,
- 7o. Catastro de canon de agua,
- 8o. Catastro de alumbrado público,
- 9o. Catastro de alumbrado particular, y
- 10o. Catastro de establecimientos afectos al pago de impuestos municipales.

En la revisión y examen de las operaciones contenidas en todos estos libros, se observa el cumplimiento de los principios y normas generales de Contabilidad, así como se aplica la técnica aconsejada por la Auditoría, constatando además la ejecución de las instrucciones contenidas en la circular No. 200 del ex-Tribunal y Dirección General de Cuentas.

3. Cortes y Arqueos de Caja y Valores sorpresivos

La práctica frecuente de cortes y arqueos de caja y valores sorpresivos, es una de las medidas preventivas que aconseja la técnica de auditoría para evitar los fraudes o des-

falcos. Estas diligencias se verifican en las oficinas públicas e instituciones sujetas a fiscalización, con base en la técnica que aconseja la Auditoría y en las normas contenidas en el "Reglamento para las Operaciones del Corte de Caja en las Oficinas del Estado", aprobado por Acuerdo Gubernativo del 13 de julio de 1934.

Entre las normas de auditoría que se aplican podemos citar:

10. Antes de practicar el arqueo del efectivo, debe tenerse la precaución de controlar todo el que esté a cargo de la dependencia, de modo que no pueda ser transferido de una caja a otra durante el arqueo, para ocultar faltantes;
20. Si no fuere conveniente reunir en un solo sitio todo el efectivo, es aconsejable sellar las cajas o muebles donde éste se guarde, para impedir las transferencias;
30. En el momento de controlar y contar el efectivo, deben sellarse y controlarse todos los valores realizables. De esta manera no puede obtenerse dinero temporalmente sobre dichos valores para cubrir faltantes, y luego emplear el dinero obtenido en tal forma para recuperar los valores y presentarlos al auditor para que los examine y cuente. En resumen, todo el efectivo, los efectos y valores fácilmente convertibles, se contarán y se controlarán al mismo tiempo;
40. Después del arqueo del efectivo y valores, el cual debe efectuarse ante la persona responsable de su manejo y custodia, el Auditor o Contralor pedirá un recibo para su propia protección en el cual conste que dicho efectivo y valores han quedado nuevamente en poder de la persona responsable de su manejo y custodia, a su entera satisfacción;
50. Si la dependencia sujeta a arqueo, tiene una o más cuentas de depósitos bancarios, se solicitarán los estados respectivos y se harán las conciliaciones bancarias correspondientes. En este caso es aconsejable que los ingresos percibidos el día anterior, sean depositados a primera hora del día hábil siguiente y que todo pago sea efectua-

do por medio de cheque. Los estados de cuenta debe recibirlos el Auditor o Contralor directamente del Banco, es decir, evitar los intermediarios, máxime si éstos son los propios fiscalizados;

60. Debe confirmarse la corrección numérica de saldo de Caja y de las cuentas que controlen los valores sujetos a arqueo, para lo cual es indispensable tomar las siguientes precauciones como mínimo: efectuar la suma de todos los ingresos y egresos; confrontar los pases a otros folios; comprobar los últimos desembolsos en efectivo; comprobar en los últimos egresos de los valores sujetos a arqueo, que cada disminución corresponda con un ingreso de efectivo, o que se haya obtenido la debida compensación;
70. En cuanto al arqueo de valores, debe efectuarse el conteo físico de las existencias y si se trata de documentos nominativos realizables, se comprobará que estén emitidos o endosados a nombre de la dependencia que se fiscaliza, que sean auténticos, que no contengan alteraciones, etc.; y
80. Deberá examinarse los documentos pagados en el día que den origen a salidas de efectivo, así como los egresos de valores, los cuales serán tomados en consideración, para integrar el saldo de efectivo o de los valores sujetos a arqueo.

4. Intervenciones en cambios de puestos de funcionarios y empleados que manejan efectivo y valores

Las intervenciones en cambios de puestos de funcionarios y empleados que manejan efectivo y valores, aunque no constituyen arqueos sorpresivos, son un valioso medio para la prevención y descubrimiento de fraudes y errores, toda vez que se verifica la totalidad de las existencias por la persona que asume la responsabilidad, ante la presencia del Auditor o Contralor designado para el acto. Estas intervenciones se verifican, a veces, cumpliendo medidas de control interno tales como el goce de vacaciones del personal que maneja efectivo y valores; la rotación en sus puestos de este personal; y otras, por el retiro del funcionario o empleado.

5. Intervenciones en otros actos administrativos

También se ejerce fiscalización al intervenir los auditores o controladores en ciertos actos administrativos, entre los cuales podemos citar:

10. En los pagos de sueldos y salarios que se efectúan al personal de algunas dependencias e instituciones fiscalizadas, con el objeto de prevenir la formulación de planillas blancas;
20. En las Revistas de Comisario de los cuerpos militares con el objeto de comprobar la nómina real de oficiales y elementos de tropa, para prevenir también las filtraciones mediante el uso de nombres ficticios a los cuales se les asigna sueldo o salario para luego sustraerlo una vez aprobada la planilla;
30. En Licitaciones Públicas y Privadas y en venta de bienes en Pública Subasta, para certificar la legalidad y corrección de las transacciones;
40. En las emisiones e incineraciones de billetes para prevenir fraudes;
50. En organización de nuevas dependencias e implantación de controles para complementar las labores de auditoría;
60. En el control para la elaboración y el uso de formularios destinados al cobro de impuestos; y
70. En la vigilancia y control de la producción y venta de artículos estancados y controlados por el Estado; etcétera.

6. Investigaciones especiales

Las investigaciones en materia de fiscalización se hacen con el objeto de obtener informaciones específicas, en relación a alguna fase de la dependencia o institución requerida. Su alcance por lo general se limita al fin que se persigue. Estas investigaciones corrientemente se hacen con base en los asientos y datos existentes, sin someter éstos necesariamente a una auditoría; por lo que las mismas no implican la comprobación de la exactitud de los libros y registros, siendo más bien un

análisis interpretativo de los datos que figuran en ellos. En algunas ocasiones para lograr mayor efectividad en las investigaciones, principalmente si por medio de ellas se trata de descubrir fraudes, si se hace indispensable practicar auditoría parcial a las operaciones que interesan, siendo también frecuente que los contralores o auditores a quienes se han encomendado, realicen cuidadosos interrogatorios, los cuales deben dejar consignados en las actas que suscriban para el efecto, y además, se vean obligados a consultar las contabilidades de otras dependencias, instituciones o empresas particulares relacionadas.

7. Informe o pliego de reparos

De acuerdo con el artículo 20 del Decreto del Congreso de la República No. 1126, el Contralor o Auditor designado para examinar una cuenta, ya sea que haya efectuado una Auditoría de Caja o Glosa de Cuentas, una Auditoría detallada, un Corte y Arqueo de Caja y Valores, o cualquier otra intervención, procederá a rendir informe a la Contraloría del resultado de ella y formulará el pliego de reparos, en el cual deben señalarse, concretamente, los cargos que aparezcan contra los responsables. En dicho pliego figurarán las sumas reparadas, las citas de las leyes infringidas y la petición para iniciar el Juicio de Cuentas respectivo.

Si después del examen de una cuenta aparecieren nuevos cargos, la Contraloría de Cuentas ordenará la formación de nuevos pliegos de reparos, los cuales se presentarán con informes adicionales.

Una vez terminado el examen y glosa de una cuenta, se enviará el expediente con la providencia respectiva al Tribunal de Cuentas para la iniciación del juicio.

C) Otros Métodos Empleados para ejercer la Auditoría Fiscal

Otras formas indirectas de fiscalización que complementan las funciones de la Contraloría de Cuentas, son:

- 1o. Las auditorías complementarias, y
- 2o. Los controles preventivos.¹

1. Las auditorías complementarias

Como auditorías complementarias a la auditoría fiscal ejercida por la Contraloría de Cuentas, podemos citar las siguientes:

- a) La ejercida por la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público;
 - b) La ejercida por la Superintendencia de Bancos; y
 - c) Las ejercidas por los administradores de rentas, los gobernadores departamentales en su carácter de intendentes de Hacienda y la Inspección de Hacienda.
- a) La auditoría ejercida por la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas

La Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, practica intervenciones a las contabilidades de las empresas agrícolas accionadas, industriales, comerciales, de servicios y mixtas, en cualesquiera de las formas en que éstas se encuentren organizadas, con fundamento en los decretos gubernativos Nos. 2099, 2191, 1543 y demás leyes, reglamentos y disposiciones que les afecten.

El objetivo principal de la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, es proceder al "acertamiento" de la obligación tributaria y a la medida de ésta, la cual gravita sobre las ganancias obtenidas por dichas empresas. Por este motivo el interés de la revisión se concreta a las cuentas de resultados, sin descuidar las otras de activo,

¹ En cuanto a los Controles Preventivos, véase lo señalado en el Capítulo IV, Título a), numeral 6, página

pasivo, capital y reservas, por la relación que las mismas puedan tener con los resultados del ejercicio que se inspecciona.

Las varias formas de "accertamento" pueden agruparse así:

- 1o. "Accertamento" directo el cual puede ser: de rentas, de patrimonios y de valores;
- 2o. "Accertamento" legal;
- 3o. "Accertamento" por presunciones el cual puede ser: por presunciones simples y por presunciones legales. Estas últimas se subdividen en absolutas y relativas; y
- 4o. "Auto-accertamento".

La Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, realiza principalmente por medio del "accertamento" directo, sus funciones encaminadas a la determinación de la obligación tributaria y a la medida de ésta. El "accertamento" directo significa que la Administración Pública Financiera tiende a establecer por medio de informes e investigaciones directas, la existencia efectiva de la obligación tributaria y su medida, conformándose exactamente con los resultados del análisis hecho, con exclusión de cualquier criterio presuncional. Esta forma de "accertamento" es la que debería responder más plenamente a las exigencias de la justicia tributaria y prestarse menos a errores y actos arbitrarios, que fácilmente pueden presentarse cuando el "accertamento" no está fundado sobre la realidad de las cosas.

Este "accertamento" presupone un alto grado de colaboración espontánea de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, ya que sin dicho auxilio es más difícil para los órganos de la Administración Pública Financiera, aclarar los elementos concretos necesarios para llevar a un exacto "accertamento" directo. El peligro de fraude y de la evasión fiscal induce, en muchos casos, a recurrir a otras formas de "accertamento", que se sustraen lo más posible a la necesidad de colaboración del sujeto pasivo.

Como ya se expuso anteriormente, el "accertamento" directo puede ejercerse sobre las rentas, los patrimonios y los

valores. El "ascertamiento" sobre las rentas comprende las provenientes de la Tierra, de los Edificios y las Mobiliarias, y está a cargo de la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas.

Para el impuesto sobre la renta territorial, el "ascertamiento" se hace por medio de catastros. El catastro es un libro que contiene la descripción de los fundos, el nombre del propietario, la extensión del cultivo y la renta estimada. En Guatemala no se cobra este impuesto a los poseedores de terrenos, sean urbanos o rústicos. El impuesto que se cobra sobre terrenos, incluyan o no edificaciones, es de carácter patrimonial. La oficina encargada de recaudarlo es la Dirección General de Rentas en la ciudad Capital y las Administraciones de Rentas y Receptorías Fiscales en las cabeceras departamentales y municipios, respectivamente.

Para el impuesto sobre la renta de los Edificios, rige también el "ascertamiento" real directo para determinar su renta efectiva. El "ascertamiento" se hace mediante declaración controlada del poseedor del edificio o de su representante legal; y en la declaración se denuncia la renta bruta efectiva del edificio, la cual en algunos países se reduce al neto, mediante el procedimiento que indica la Ley. El catastro de edificios para el "ascertamiento" de esta renta, no tiene en este caso una función práctica. En Guatemala efectúa este "ascertamiento" la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas sin hacer ninguna deducción al monto de la renta bruta declarada, con base en las disposiciones contenidas en el Decreto del Presidente de la República No. 174 y mediante declaración del sujeto pasivo de la obligación tributaria. La declaración debe ser presentada cada seis meses, dentro de los primeros quince días de enero y julio para no incurrir en sanción.

El "ascertamiento" directo de las rentas mobiliarias lo efectúa, igualmente, la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, mediante declaración controlada de las empresas afectas que están bajo su supervisión inmediata, las cuales son: empresas comerciales, industriales,

agrícolas accionadas, y de servicios al público, o mixtas de dos o más de las naturalezas mencionadas, que pertenezcan a personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que tengan en giro un capital virtual o efectivamente aportado de dos mil quinientos quetzales o más. La omisión de la declaración faculta legalmente a la Contraloría para calcular de oficio el impuesto, con base en la declaración del período impositivo anterior, sin perjuicio de estar siempre obligado el sujeto pasivo a presentar dicha declaración, en cuyo caso será sancionado pecuniariamente por el retraso incurrido.

Estas empresas deben registrarse en la citada Contraloría dentro del término previsto en la ley, en cuya oportunidad solicitarán que se les autorice su período de imposición, el cual puede ser anual, semestral o trimestral.

La declaración de las rentas debe presentarse dentro de los siguientes plazos, a contar del vencimiento del período de imposición:

- Si es anual, en el plazo de sesenta días,
- Si es semestral, en el plazo de treinta días, y
- Si es trimestral, en el plazo de quince días.

No obstante, a solicitud de las empresas, la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades puede ampliar hasta noventa días el plazo cuando el período de imposición sea anual.

Para el cobro del impuesto se observan los preceptos siguientes:

- 1o. La unidad de medida para su cálculo, en cuanto a tiempo, es el año. En consecuencia, cualquier renta de empresa, debe referirse a éste;
- 2o. La base para su cálculo es la renta líquida o beneficio neto de las empresas;
- 3o. Si la renta líquida para los efectos fiscales, en un año, o la parte proporcional en caso de términos menores, no llega a quinientos quetzales, quedará exenta de impuestos; y
- 4o. El pago del impuesto debe hacerlo el sujeto pasivo, dentro

del plazo de diez días contados desde aquel en que se le entregue la nota de cobro.

El impuesto sobre las rentas mobiliarias es el más importante de los impuestos supervisados por la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, por cuanto que de éste se deriva el porcentaje mayor de los ingresos fiscales que recaen sobre las rentas.

Como resultado de las intervenciones practicadas por la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas en la Contabilidad de las citadas empresas, los auditores que las realizan deben presentar a más tardar tres días después de terminada la revisión, un informe que contenga lo siguiente:

- 1o. Indicación si los libros están habilitados y autorizados a nombre de la empresa declarante, haciéndose constar la fecha y el número bajo el cual quedaron registrados en la Administración de Rentas;
- 2o. Informe del examen de las cuentas siguientes: cuentas de ganancia e ingreso; cuentas de costo y pérdidas; depreciaciones y amortizaciones; reservas; cargos por cuentas incobrables; cuentas de gastos y beneficios diferidos; operaciones de revaluación y devaluación; cuenta de capital e inventarios; documentación que justifique las operaciones asentadas en los libros; toda operación que se considere necesaria; la revisión de la Boleta del Timbre, el libro de ventas y los timbres que deben llevar los documentos;
- 3o. Ajustes necesarios para el cálculo del impuesto;
- 4o. Liquidación ajustada, con detalle suficiente;
- 5o. Impuesto a cobrar;
- 6o. Indicación del capital en giro, en el momento de terminar la revisión; y
- 7o. Las observaciones que se crea necesarias.

Cuando de la revisión se desprendan irregularidades que pudieran ser enmendadas posteriormente, las oficinas del Fisco, están obligadas a levantar el acta correspondiente.

Las conclusiones definitivas que obtiene de sus revisiones la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, sirven de base a la Contraloría de Cuentas para ejercer la auditoría fiscal de los ingresos por concepto del impuesto sobre utilidades, así como de los demás renglones de impuestos controlados por dicha dependencia.

b) La Auditoría ejercida por la Superintendencia de Bancos

La Superintendencia de Bancos ejerce la auditoría de las cuentas de los Bancos y compañías de Seguros, de acuerdo con los Decretos del Congreso de la República Nos. 146, 203, 215, 315, 403, 528, 533, 541, 568, 643, 854, 935 y 994, Decretos Gubernativos Nos. 1040 y 2946, leyes orgánicas de los bancos estatales, estatutos de las empresas privadas, bancarias y de seguros y leyes y disposiciones complementarias.

La auditoría practicada por la Superintendencia de Banco es complementaria a la que ejerce la Contraloría de Cuentas en dos aspectos:

- 1o. Vigila y comprueba el pago de todos los impuestos que deben ser cubiertos directamente por las empresas indicadas; y de los impuestos que deben ser satisfechos por las personas naturales o jurídicas relacionadas con ellas; y
- 2o. Procede a determinar, con base en la declaración controlada de las propias empresas que supervisa, y por medio de sus inspectores ("ascertainment" directo), cuál es la ganancia sujeta a impuesto, la cual, en el caso de las empresas bancarias, comunica por mandato legal a la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, para que esta dependencia proceda a calcular la medida de la obligación tributaria. En lo que se refiere a las empresas de seguros, efectúa adicionalmente el cálculo de la medida de la obligación tributaria, dejando a la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, sólo el trámite del cobro del Impuesto.

Las empresas bancarias y de seguros deben presentar la declaración de sus rentas a la Superintendencia de Bancos, dentro del plazo de sesenta días de vencido su periodo de imposición, el cual podrá ser prorrogado por la citada Superintendencia, por un término de treinta días más, cuando se refiera a empresas bancarias y por un plazo razonable, si se trata de empresas de seguros.

El período de imposición de estas empresas es anual y está comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de cada año. Para el cobro del impuesto sobre sus rentas, rigen los mismos preceptos señalados para las empresas lucrativas que están bajo la supervisión inmediata de la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas.

- c) Las auditorías ejercidas por los administradores de rentas, los gobernadores departamentales en su carácter de intendentes de Hacienda y la Inspección de Hacienda.

La Contraloría de Cuentas, de acuerdo con el artículo 27 del Decreto del Congreso No. 1126 (Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas), cuando lo estime conveniente podrá delegar funciones de fiscalización u otras de las que le confiere la ley, en los gobernadores departamentales en su carácter de intendentes de Hacienda, o en los administradores de rentas.

Los inspectores de Hacienda están facultados por Acuerdo Gubernativo del 15 de octubre de 1934, (Reglamento de la Inspección de Hacienda), para practicar también funciones de fiscalización. Igualmente la Norma Presupuestaria VI contenida en el Decreto del Congreso No. 1372 obliga al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para que por medio de la Inspección de Hacienda, ejerza control y vigilancia en la ejecución del presupuesto de ingresos y egresos de la Nación, sin perjuicio de las funciones específicas de la Contraloría de Cuentas.

La función fiscalizadora de estas dependencias se extiende a todas las personas que tengan a su cargo la custodia y manejo de fondos públicos u otros bienes del Estado, del mu-

nicipio, de la Universidad, de las instituciones estatales autónomas y semiautónomas, así como sobre las demás entidades o personas que reciban fondos del Estado y de las que hagan colectas públicas. Están igualmente sometidos a fiscalización de estas dependencias, los liquidadores, e interventores de los bienes y de los fondos antes enumerados.

Esta función la ejercen los administradores de rentas, los intendentes de Hacienda y los inspectores de Hacienda, con base en cualesquiera de los métodos descritos anteriormente, a saber: Auditorías de Caja o Glosas de Cuentas; Auditorías detalladas; Cortes y Arqueos de Caja y Valores; Intervenciones en cambios de puestos de funcionarios y empleados que manejan efectivo y valores; Intervenciones en otros actos administrativos; e Investigaciones Especiales. Concluyen estas labores con el informe o pliego de reparos en su caso.

CAPITULO V

TRAMITE ADMINISTRATIVO DERIVADO

A) Juicio de Cuentas

Rendido el informe y formulado el pliego de reparos por el Contralor designado para examinar la cuenta, (operaciones de una dependencia o entidad por un período determinado) conforme a lo que determina el artículo 20 del Decreto del Congreso No. 1126, la Contraloría de Cuentas enviará el expediente con providencia al Tribunal de Cuentas para la iniciación del juicio respectivo.

Cuando el monto de los reparos no desvanecidos sea de diez quetzales o menos, el jefe de la Contraloría de Cuentas podrá, sin abrir procedimiento, imponer al responsable una multa equivalente al valor de las sumas reparadas. La presentación de la constancia de pago será suficiente para que la cuenta sea aprobada sin más trámites. En caso de renuencia al pago, se procederá al cobro por la vía económico-coactiva.

Si en la respuesta a los reparos, en cualquier estado del expediente en revisión, los responsables reconocen la legitimidad de los cargos en su contra y se avienen a pagar su valor o presentan las constancias de pago correspondientes, la Contraloría aprobará la cuenta sin más trámites. Cuando los reparos formulados dieren lugar a responsabilidad penal, ésta será ventilada ante los Tribunales del orden común.

1. Organización del Tribunal de Cuentas

El Tribunal de Cuentas se integra en la siguiente forma:
Tribunal de Primera Instancia; y
Tribunal de Segunda Instancia.

Los Tribunales de Cuentas de Primera Instancia son seis y se integran así: Cada uno de los cuadros que aplican el procedimiento ordinario, con un juez, un secretario y un oficial notificador; y los dos que aplican el procedimiento económico-coactivo, con un juez, un secretario y el demás personal administrativo necesario.

El Tribunal de Cuentas de Segunda Instancia lo forman tres jueces propietarios, un Secretario, quien tiene a su cargo las labores administrativas de la Institución y el demás personal administrativo necesario. Cada uno de los jueces tiene un suplente y tanto éstos como los propietarios, son electos por el Congreso de la República. El primero de los jueces electo es designado Presidente y los otros dos, en su orden, vocales 1o. y 2o.

El Tribunal de Cuentas consta además, de un Departamento de Estadística y Archivo.

Tanto los jueces de primer grado y de lo económico-coactivo, como el personal administrativo de las dependencias, son nombrados por el Tribunal de Cuentas, en todos casos, con base en prueba que acredite su capacidad y honradez.

Para Ser Juez de Cuentas de Segunda Instancia, se requiere:

- 1o. Ser guatemalteco, mayor de edad y estar en el ejercicio de sus derechos de ciudadano;
- 2o. Tener título de abogado, contador público o perito contador y haber ejercido dichas profesiones por un término mayor de cinco años, o ser experto en asuntos fiscales, hacendarios o judiciales, con práctica no menor de quince años debidamente comprobada;
- 3o. Haber sido electo en la forma que la Constitución establece; y

- 4o. No haber sido condenado por delito contra la propiedad, cohecho, prevaricato, falsedad, fraude, malversación de caudales públicos, perjurio, o exacciones ilegales, y no tener condena pendiente en juicio de cuentas.

Para ser electo Secretario del Tribunal de Cuentas de Segunda Instancia, deberán llenarse los requisitos indicados en 1o. y 4o.

Para ser Juez de Cuentas de Primera Instancia y de lo Económico-coactivo se requiere:

- 1o. Tener título de perito contador o contador público, o ser experto en asuntos fiscales, hacendarios o jurídico-contables, con práctica no menor de diez años debidamente comprobada; y
- 2o. Llenar los requisitos 1o. y 4o. indicados para ser Juez de Segunda Instancia.

2. Jurisdicción

Jurisdicción, de acuerdo con el artículo 130 del Decreto Gubernativo 1862 (Ley Constitutiva del Organismo Judicial), es el poder de administrar justicia conforme a las leyes.

De acuerdo con el artículo 41 del Decreto del Congreso de la República No. 1126, la jurisdicción en materia de cuentas se ejerce:

- 1o. Por el Tribunal de Cuentas en Segunda Instancia;
- 2o. Por los Jueces de Primera Instancia y de lo Económico-coactivo; y
- 3o. Por los gobernadores departamentales en su calidad de jueces específicos en materia Económico-coactiva, excluyéndose al gobernador del departamento de Guatemala.

La jurisdicción en materia de Cuentas es privativa e improrrogable, y los jueces están obligados a decidir los asuntos sometidos a su potestad con entera independencia.

3. Competencia

La competencia del Tribunal de Cuentas para conocer en los Juicios de Cuentas, no deja lugar a dudas al examinar

el artículo 54 del Decreto del Congreso No. 1126 que literalmente dice: "están sometidas a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas las oficinas y personas sujetas a fiscalización a que se refiere el artículo 2o. de esta ley".

4. Partes en el Juicio de Cuentas

Son partes en el Juicio de Cuentas:

- 1o. Como parte actora, el jefe de la Contraloría de Cuentas, los contralores o auditores que hayan practicado el examen o glosa de la cuenta, o bien, a quienes designe específicamente para ese fin el jefe de la Contraloría de Cuentas; y
- 2o. Como parte demandada, las personas que tengan a su cargo la custodia y manejo de fondos públicos u otros bienes del Estado, del municipio, de la Universidad, de las instituciones estatales autónomas, semiautónomas, así como las demás entidades o personas que reciban fondos del Estado y las que hagan colectas públicas. Son también parte demandada, los liquidadores, fiscalizadores e interventores de los bienes o fondos indicados en este párrafo.

5. Finalidad del Juicio de Cuentas

El Juicio de Cuentas tiene por objeto establecer de manera definitiva los siguientes extremos:

- 1o. Si el patrimonio nacional o el de las instituciones, entidades o empresas sujetas a fiscalización, ha sufrido pérdida en el manejo de su hacienda;
- 2o. Si se ha efectuado la restitución o pago correspondiente en caso de responsabilidad; y
- 3o. Si se han impuesto las sanciones de acuerdo con la ley.

6. Procedimiento

La Contraloría de Cuentas está obligada a remitir al Tribunal de Cuentas, en un plazo no mayor de veinte días, con-

tados desde la fecha en que se notificó la aprobación o improbación de las cuentas, los expedientes que den lugar a procedimiento, formados en virtud de revisiones, glosas, auditorías, o inspecciones que efectúen de conformidad con la ley, los cuales servirán de base para el juicio respectivo.

Los expedientes que incluyen los reparos no desvanecidos, dan origen a un Juicio de Cuentas por separado, y de conformidad con las leyes procesales civiles, se puede pedir la acumulación de todos los cargos contra un mismo responsable, en un solo juicio.

a) Primera Instancia

Recibido el pliego de reparos, el juez de primer grado, dará audiencia a las partes por el término de quince días, entregándole en el mismo acto a los responsables, copia literal del expediente de reparos no desvanecidos.

Vencido el término de audiencia, el cual se computa desde el momento de efectuada la última notificación a las partes, si los demandados no hubieren manifestado nada en su defensa, el juez dictará sentencia, a menos que estime necesaria la apertura del juicio a prueba.

Ahora bien, si los interesados solicitan que el juicio se abra a prueba, el juez debe decretar la apertura por un período de quince días. Si los medios de prueba deben obtenerse fuera de la República, el término será de sesenta días.

Una vez vencido el término de prueba, el juez dictará sentencia dentro de los ocho días siguientes. En esta sentencia debe absolver o condenar a los enjuiciados, declarando si se consideran desvanecidos o infundados los reparos que contiene el expediente formulado por la Contraloría de Cuentas, o si por el contrario, se aprueban dichos reparos. La sentencia debe contener fuera de la parte explicativa del caso a fallar —resultas—, las consideraciones de derecho y de carácter técnico y las prescripciones legales en que se fundamenta el fallo —considerandos—; y por último, la parte reso-

lutiva que contendrá las declaraciones derivadas de lo que es materia del juicio —por tanto—.

Si la sentencia es condenatoria, la parte demandada podrá interponer el recurso de apelación dentro del término de tres días, contados desde la fecha de la última notificación a las partes en el juicio. Este recurso es improcedente si el monto de los reparos no excede de cincuenta quetzales.

b) Segunda Instancia

Recibidos los autos por el Tribunal de Segunda Instancia, éste dará audiencia al recurrente por cuarenta y ocho horas para que exprese los motivos de su inconformidad y pueda proponer las pruebas procedentes. En este último caso, se fijará un término de seis días para recibirlas.

Si no hubiere pruebas que rendir o cuando éstas hubieren sido presentadas, el Tribunal dictará sentencia dentro de un término de ocho días, durante los cuales los interesados podrán presentar sus alegatos. En esta instancia se admitirán únicamente las pruebas que no se hubieren recibido en la primera, siempre que hayan sido ofrecidas oportunamente.

La sentencia de segunda instancia tendrá por objeto, confirmar, modificar, revocar o anular el fallo de primera instancia.

c) Ejecución de Sentencias

De conformidad con el artículo 82 del Decreto del Congreso No. 1126, todas las sentencias condenatorias del Tribunal de Cuentas, serán ejecutadas por el procedimiento económico-coactivo.

Para substanciar este procedimiento son competentes los mismos tribunales de primera y segunda instancias que conocieron en el juicio de cuentas. En la actualidad, el Tribunal de Cuentas ejecuta estas sentencias por medio de los juzgados de lo económico-coactivo.

Solamente en virtud de título ejecutivo procede la ejecución económico-coactiva. Son títulos ejecutivos los siguientes:

10. Certificación que contenga sentencia firme dictada en juicio de cuentas;
20. Certificación que contenga sentencia firme con motivo de aplicación de la Ley de Probidad;
30. Certificación o actuaciones que contengan el derecho definitivo establecido y el adeudo líquido y exigible;
40. Certificación que contenga la liquidación definitiva practicada por la autoridad competente, en caso de falta de pago total o parcial de impuestos, tasas, arbitrios, cuotas o contribuciones;
50. Certificación en la que se transcriba la resolución que imponga multa administrativa o municipal y la causa de la sanción;
60. Testimonio de la escritura pública en que conste la obligación que debe hacerse efectiva;
70. Certificación del reconocimiento de la obligación hecha ante autoridad o funcionario competente;
80. Certificación de sentencia firme o resolución dictada por cualquier tribunal o autoridad competente, en la cual se establezca una obligación que deba hacerse efectiva por el procedimiento económico-coactivo.

Con base en el título ejecutivo, el juez de lo económico-coactivo, dicta resolución mandando requerir de pago al obligado y si éste no cancela en el acto de requerimiento, se le embargan bienes suficientes que alcancen a cubrir el adeudo. En dicha resolución se previene al ejecutado que dentro del término de tres días debe manifestar su oposición, bajo apercibimiento de continuarse el trámite en su rebeldía.

Si el ejecutado se opone o interpone excepciones dentro del mismo término, debe mandarse oír al Ministerio Público y al ejecutante por el término de cinco días. Si el juez lo estima necesario o lo solicita alguna de las partes, mandará abrir a prueba las excepciones por el término de seis días.

Vencido este término, el juez debe resolver sin necesidad de señalar día para la vista.

El artículo 87 del Decreto del Congreso No. 1126 indica que la excepción de incompetencia será de previo y especial pronunciamiento y se tramitará de acuerdo con lo prescrito en la Ley Constitutiva del Organismo Judicial. Asimismo serán de previo y especial pronunciamiento las excepciones de falta de capacidad legal del ejecutado, personalidad, personería y litis pendencia. Las demás excepciones, se resolverán en la sentencia.

Firme el auto que resuelva las excepciones previas, el juez de lo económico-coactivo procederá a dictar sentencia dentro del término de ocho días de vencido el término de oposición concedido al ejecutado. Esta sentencia es llamada de remate. Cuando los bienes embargados consisten en dinero, se ordena el pago.

La sentencia económico-coactiva se limita a indicar:

- 1o. La procedencia o improcedencia de la misma; y
- 2o. Que ha lugar o no, a remate o pago con los bienes embargados.

d) Recursos

En los juicios de cuentas proceden los siguientes recursos: revocatoria, aclaración, ampliación, apelación y revisión; los de queja y de hecho que se interponen contra los jueces de primer grado, y el de casación contra los fallos de segunda instancia, cuando el sujeto de glosa o juicio no sea funcionario o empleado público.

El recurso de revocatoria procede contra las resoluciones de mero trámite y debe ser resuelto por el Tribunal que dictó dichas resoluciones, ya sea sustituyéndolas por otras o dejándolas sin efecto. Este recurso debe interponerse dentro del término de veinticuatro horas de notificada la resolución y debe ser resuelto por el Tribunal que la dictó, dentro de las veinticuatro horas siguientes.

El recurso de aclaración tiene por objeto esclarecer los puntos dudosos, oscuros o contradictorios de la sentencia; y el recurso de ampliación persigue que el Tribunal resuelva todos los puntos sometidos al juicio por las partes o por mandato de la ley. Ambos pueden interponerse dentro del término de veinticuatro horas contadas desde la última notificación a las partes, y únicamente caben contra los fallos de primera y segunda instancia.

El recurso de apelación puede interponerse dentro del término de tres días contados desde la fecha de la última notificación a las partes. Procede sólo contra las sentencias o autos que pongan fin al juicio, y debe ser conocido por el Tribunal de Segunda Instancia. Si el monto de los reparos no excede de cincuenta quetzales es improcedente.

El recurso de revisión procede contra las sentencias ejecutorias dictadas en los juicios de cuentas, aun cuando respecto a ellas se hubiere interpuesto el recurso de casación. Si las sentencias no exceden de cincuenta quetzales, este recurso es improcedente. Este recurso podrá interponerse en cualquier tiempo mientras no se haya consumado la prescripción y deberá ser conocido por el Tribunal que dictó la sentencia. Procede en los casos siguientes:

10. Cuando haya habido error de cálculo;
20. Cuando el interesado obtenga nuevos documentos que, de manera evidente y legítima, desvirtúen los reparos, siempre que se exprese clara y satisfactoriamente a juicio de la autoridad que conozca de la revisión, el motivo por el cual no se presentaron en su oportunidad;
30. Cuando se descubra con posterioridad a la sentencia que se trata de revisar, que ésta se fundó en documentos falsos;
40. Cuando dos o más personas hayan sido condenadas en virtud de sentencias contradictorias por un mismo reparo o por una misma causa, que no pueda haber sido reparada legítimamente sino en una cuenta;

50. Cuando por el examen de otra cuenta se descubra en la que haya sido objeto de decisión definitiva, omisión de cargo, doble data o falsas aplicaciones de los fondos públicos; y
60. Cuando habiéndose fundado la sentencia en el método de tanteo, el cuentadante presente posteriormente la cuenta completa que estaba obligado a rendir, o comprobantes legítimamente admisibles de las partes de ésta que se hubieren formado a base de conjeturas.

El recurso de queja se utiliza cuando un Tribunal ocasiona perjuicio a un litigante con procedimientos contrarios a los establecidos en el Código respectivo. Su único objeto es que el Tribunal de segundo grado imponga al juez de primer grado una corrección disciplinaria, puesto que las providencias que dieron origen al recurso, no pueden ser modificadas ni revocadas.

El recurso de hecho se usa en los casos en que el juez de primer grado haya negado el recurso de apelación, cuando este último procediere. Este recurso permite aprovechar los efectos de la apelación cuando es declarado con lugar.

El recurso de casación procede contra los fallos de segunda instancia, cuando el sujeto de glosa o juicio no sea funcionario o empleado público. Se ha considerado que por ser el Tribunal de Cuentas un organismo especializado, resulta antitécnico y contraproducente que magistrados de la Corte Suprema de Justicia, con jurisdicción del orden civil y penal, conozcan de estos fallos. Por otra parte es inconveniente que la Corte Suprema de Justicia que pertenece a la jurisdicción ordinaria, intervenga en estos juicios, los cuales son privativos del Tribunal de Cuentas.

7. Leyes Supletorias

De acuerdo con el artículo 107 del Decreto del Congreso No. 1126, en lo que no se oponga a esta ley, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Civil, del Código

de Enjuiciamiento Civil y Mercantil y de la Ley Constitutiva del Organismo Judicial.

B) Controversia Tributaria

A través del "ascertamento" el Estado tiende a un solo y supremo fin: hacer cierta y realizable su pretensión, es decir, transformar la obligación abstracta y genérica de los ciudadanos para contribuir a los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de dar una prestación determinada.

Hasta que la obligación tributaria, por medio del "ascertamento", no se haya concretado para un sujeto pasivo dado y no haya especificado su objeto, la relación jurídica tributaria no ha salido aún de su fase abstracta, de mandamiento dirigido genéricamente a todos los ciudadanos, y alcanzado su fase de realización positiva, en la cual sólo el fin para el que la relación fue constituida puede ser conseguido.

La única fuente de la obligación tributaria es la Ley, cuyas normas regulan esta materia y de las cuales el Fisco debe hacer aplicación para determinar a cargo del sujeto pasivo la existencia y la medida de la obligación tributaria. La misma Ley establece también derechos en favor del ciudadano acerca de la exacta observancia de tales normas. En otras palabras, el legislador, después de establecer normas jurídicas precisas para señalar bajo qué circunstancias y en qué medida surge la obligación tributaria, y qué facultades tienen los órganos financieros para su "ascertamento", estableció al mismo tiempo y correlativamente en favor de los sujetos pasivos el derecho de exigir que la Ley se aplique exactamente, ya sea por lo que toca a la materialidad de la obligación tributaria, o bien a la observancia de las formas prescritas para el "ascertamento" exacto de la obligación misma.

De ahí la evidencia que pueda surgir un conflicto entre los órganos financieros que afirman que existe una obligación tributaria en cierta medida, y el ciudadano que niega que exista o que pretende que tiene una medida menor.

Un sistema para resolver este conflicto podría ser teóricamente el de imponer siempre la voluntad de la administración; pero esta solución sería anti-jurídica. Las leyes que rigen la actividad de la administración pública constituyen para los ciudadanos, a la vez que una obligación a su observancia, el derecho a que sean observadas. Además esta solución estaría en contradicción también con los principios que deben regir la vida jurídica del moderno Estado de derecho, que es un Estado Etico, por lo cual está obligado a respetar él mismo las normas que establece.

No siempre la controversia tributaria trata de verdaderos derechos que corresponden al ciudadano. Frecuentemente en materia tributaria, el conflicto tiene por objeto simples divergencias de apreciación respecto a las cuales no existe derecho alguno reconocido por la Ley al ciudadano para que se acepte su punto de vista.

1. Organización de la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas

La Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas está integrada con las siguientes dependencias:

- 1o. Jefatura,
- 2o. Secretaría,
- 3o. Sección de Información y Trámite,
- 4o. Auditoría General,
- 5o. Sección Departamental,
- 6o. Sección de Patentes y Registros,
- 7o. Sección de Control y Fiscalización de Beneficios de Capital,
- 8o. Sección de Lucrativas,
- 9o. Sección de Estadística y Control del Departamento de Guatemala,
- 10o. Archivo, y
- 11o. Personal de servicio.

Además cuenta con personal de revisores en los demás departamentos de la República.

2. El Concordato Tributario

Si el "accertamento" en su primera fase oficiosa no conduce al logro del fin esencial que persigue, es decir, a la fijación definitiva de la obligación tributaria que grava al sujeto pasivo, naciendo por el contrario, un conflicto entre éste y la Administración Financiera, debe buscarse la solución en otro terreno —en el Concordato Tributario—.

El Concordato Tributario es una institución que no está aceptada en la legislación de Guatemala. Tiende a resolver el conflicto entre el Estado y el sujeto pasivo, sobre la existencia o la medida de una obligación tributaria, constituyendo en este aspecto, una segunda fase del procedimiento de "accertamento" que sigue a la fase oficiosa, en el caso que ésta no llegue a alcanzar su finalidad.

Cuando la Administración Financiera determina provisionalmente la obligación tributaria del sujeto pasivo, éste la puede impugnar por dos motivos distintos:

- 1o. Afirmando que no tiene ninguna obligación tributaria; y
- 2o. Afirmando que la medida de la obligación tributaria que según la Ley debe pagar, es inferior a la determinada provisionalmente por la Administración.

En el primer caso, la inexistencia de la obligación fiscal puede justificarse de dos maneras: por motivos de derecho, cuando el contribuyente afirma que un bien, renta o actividad, no son imponibles; y por motivos de hecho, cuando el contribuyente afirma que un bien, renta o actividad, no existen.

En ambos casos nace la controversia tributaria y para prevenirla o transigirla el legislador ofrece un medio: el Concordato Tributario.

Al concordato se puede llegar ya sea en sede de "accertamento" administrativo, antes que el aviso de "accertamento" se notifique; después de la notificación de este aviso; en

el período que media entre la notificación y la fecha en que el "accertamento" adquiere carácter definitivo; o después que la controversia haya surgido.

El concordato debe expresarse por medio de una declaración escrita, en la cual se hace constar el acuerdo efectuado entre el contribuyente y la Administración Financiera sobre la determinación de lo imponible, el tributo relativo y la fecha de iniciación del impuesto.

El concordato tributario tiene como fin exclusivo transigir las controversias de hecho nacidas entre el Fisco y el contribuyente para la fijación de la medida de la obligación tributaria y puede considerarse como "un negocio transactivo de derecho público, subordinado para su eficacia a la adhesión del contribuyente".

3. Notificación del "accertamento"

La notificación de la resolución por la que se determina la medida de la obligación tributaria al sujeto pasivo, constituye la última parte de la fase oficiosa del "accertamento" y la primera parte de la fase contenciosa.

La legislación de Guatemala (Artículo 33 del Decreto Gubernativo No. 2099 y Decreto Presidencial No. 116) establece no obstante que, la Administración Financiera tiene derecho para hacer rectificaciones en el pago o liquidación provisional de los impuestos, dentro del término de seis años sin que prescriba tal derecho. Este término se cuenta desde la fecha en que, con arreglo a los preceptos legales, debe pagarse el impuesto, y en el caso de rectificaciones, desde la fecha de la constancia de pago. Asimismo establece que, cualquier reclamación hecha al contribuyente por agente del Fisco interrumpirá la prescripción, que se aplicará siempre que proceda, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurra el funcionario responsable de haberla producido. Las rectificaciones en caso de efectuarse, se hacen con base en exámenes a las contabilidades de las empresas afectas, o de investigaciones especiales realizadas por auditores de la Contraloría

del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, cuando tales trabajos son efectuados en las empresas y personas afectas al pago de impuestos sobre utilidades y beneficios de capital; y por inspectores de la Superintendencia de Bancos, cuando estas diligencias se verifican en empresas bancarias o de seguros.

La Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas y la Superintendencia de Bancos, están obligadas a notificar (audiencia) al contribuyente, las rectificaciones que se hagan a la medida de la obligación tributaria y a informarle de las razones por las cuales se rectifica esta medida, para lo cual se acompaña un pliego de los ajustes que se efectúan a la renta denunciada por el contribuyente. Con base en las razones contenidas en dicho pliego de ajustes y las aclaraciones dadas por el contribuyente o sin ellas en caso que no contestara la audiencia, la Administración Financiera debe resolver si modifica o confirma la medida de la obligación tributaria determinada originalmente, resolución que también debe ser notificada al sujeto pasivo.

Tanto la notificación de la resolución por medio de la cual se determinó originalmente la medida de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, como la notificación de la resolución que modifica la medida de esta obligación, representan esencialmente la determinación provisional de la exigencia tributaria del órgano público, que se hace definitiva si el contribuyente la acepta y que, por el contrario, es objeto de juicio o controversia tributaria de fondo, cuando el contribuyente la impugna.

Para que la notificación del "ascertamiento" tenga existencia jurídica, es necesario, en primer lugar, que tenga todos los requisitos formales de un acto administrativo, la firma y sello de la oficina de la cual proviene y haber emanado de un órgano administrativo competente por materia y territorio. En Guatemala para el "ascertamiento" del impuesto sobre utilidades de las empresas lucrativas y personas afectas al impuesto sobre beneficios de capital, es competente la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lu-

crativas, dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En segundo lugar, la notificación del "ascertamiento" debe llegar regularmente a conocimiento del contribuyente, es decir que, debè ser notificado observando todas las formalidades de la Ley. La Constitución de la República en su artículo 68 dice: "Nadie puede ser condenado sin haber sido citado, oído y vencido en juicio, mediante procedimiento que le asegure todas las garantías necesarias para su defensa".

4. Recurso de revocatoria

El contribuyente, al recibir la notificación, si no quiere aceptar en todo o en parte la determinación hecha por la Administración Financiera, debe intentar en la vía administrativa una modificación del "ascertamiento". Para el efecto, de acuerdo con el artículo 70. del Decreto Gubernativo 1881 (Ley de lo Contencioso Administrativo), puede interponer por escrito, dentro de los tres días siguientes al de la notificación de la resolución y ante el funcionario que la hubiere dictado, el recurso de revocatoria. Este funcionario con su informe, elevará inmediatamente las actuaciones al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para que éste oyendo previamente al Ministerio Público por el término de ocho días, resuelva, con dictamen de su Consejo Técnico si lo creyere oportuno, revocar o confirmar la resolución recurrida, es decir, si la medida de la obligación tributaria señalada por la Administración Financiera es correcta, si debe modificarse, o si debe extinguirse la pretensión del Estado por no existir esta obligación por parte del contribuyente.

5. Recurso de Reposición

Si la resolución que impugna el contribuyente, es originaria del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, es decir, que este Ministerio fué quien la dictó, el recurso que debe interponerse es el de reposición y el mismo se substanciará en la

forma y dentro de los términos indicados para el recurso de revocatoria.

6. Silencio de la Administración

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público está obligado a resolver los recursos de revocatoria y reposición que se interpongan, dentro del improrrogable término de un mes, contado desde el día siguiente de recibidos los autos. En el término mencionado queda incluido el que corresponde a las audiencias concedidas al Ministerio Público y a su Consejo Técnico en su caso.

Transcurrido el mes sin que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público haya proferido su resolución se tendrá, para el efecto de usar el recurso de lo contencioso-administrativo, por agotada la vía gubernativa y por resuelto desfavorablemente, en la misma vía, el asunto que motivó el recurso de revocatoria interpuesto. Este estado de las actuaciones se ha designado doctrinariamente "Silencio de la Administración".

7. Obligación del "solve et repete"

La justificación y finalidad del "solve et repete" se encuentra generalmente en la necesidad del Estado de tener siempre a su disposición los elementos económicos que necesita para el desarrollo de sus actividades, y contar con un medio de defensa contra el peligro de que los contribuyentes con oposiciones maliciosas, demoratorias, etcétera, puedan impedir la recaudación expedita de los tributos. Si el contribuyente está obligado a pagar el tributo antes de poder iniciar una controversia tributaria, es seguro que sólo las controversias que tengan un fundamento serio serán promovidas, evitándose también en esta forma, los gastos a cargo del erario público derivados de estos trámites.

Según Mortara,¹ el "solve et repete" no es sino una apli-

¹ Pugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Derecho Tributario, Fondo de Cultura Económica, México 1939, página 227.

cación lógica del principio de la ejecutoriedad de los actos administrativos, que tienen por corolario la prohibición hecha a la autoridad judicial de revocarlos o modificarlos, aunque los considere lesivos al derecho subjetivo del ciudadano. Del acto administrativo emana una presunción de legitimidad que, por una parte, no permite al magistrado atacar de ninguna manera la validez y la ejecutividad del acto mismo, y por otra, vincula el sujeto pasivo, al cual está dirigida la orden contenida en el acto, para que la obedezca incondicionalmente. Como consecuencia, si el magistrado pudiera suspender la eficacia de las listas de pago antes de que el tributo en ellas indicado se pague, vendría a atacar la ejecutoriedad del acto administrativo y a modificarlo directamente, lo que le está prohibido, mientras que, en virtud del precepto de "solve et repete", cuando la orden administrativa sea ejecutada y el tributo pagado, no hay obstáculo para que el magistrado conozca de sus efectos, y en caso dado, los anule ordenando la restitución de lo que el Fisco ha cobrado basándose en un acto ilegítimo.

En contra de la tesis de Mortara, se afirma que el principio de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos no lleva consigo, en el derecho administrativo, la exigencia de que el acto se ejecute antes de ser objetado en juicio, lo cual es razonable; pero se indica también, que es errónea la idea de pretender encontrar en el derecho tributario, puros e intactos, y con la misma esfera de eficacia, los principios e instituciones del derecho administrativo.

En tal virtud, cuando la fase oficiosa del "accertamento", por la impugnación surgida, no pueda llegar a una determinación definitiva de la obligación del contribuyente, llega sin embargo "ope legis" a una determinación provisional que impone la fuerza de las necesidades financieras del Estado. La Administración Financiera puede ejecutar su pretensión basada en esta determinación provisional, y el contribuyente, sin perjuicio del procedimiento contencioso-administrativo a que tiene derecho para impugnarla, por considerar que la obligación no existe o que es más pequeña, está obligado a satisfacer la pretensión del Estado.

De esta situación se derivan dos consecuencias importantes: la primera que consiste en que, el procedimiento ejecutivo puede preceder al "acertamiento" definitivo y por tanto, si surge impugnación en sede ejecutiva, la controversia "ejecutiva" precede también al "acertamiento"; y la segunda es la de que, por actuar el Estado con base en una determinación provisional de su pretensión fiscal con valor ejecutivo y obtener por esta vía el fin práctico al cual tiende, desaparece el interés del Estado en provocar el "acertamiento" definitivo, ya que éste no podría ser sino igual o más desfavorable que el "acertamiento" provisional. Por lo tanto, nacida la controversia, la parte que asume la iniciativa procesal siempre está representada por el sujeto pasivo, pues sólo éste tiene interés en obtener la modificación del "acertamiento" provisional.

Por este motivo, en el juicio tributario resulta invertida la posición normal de las partes de un proceso cuando su materia está formada por la controversia entre acreedor y deudor. En el proceso tributario es actor normalmente el deudor, y el contenido del proceso es el "acertamiento" negativo de la deuda, con el cual puede equipararse también la condena del acreedor a la restitución de lo indebido.

8. Organización del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo

El Tribunal de lo Contencioso-Administrativo se compone de tres magistrados propietarios y tres magistrados suplentes, un secretario y el demás personal administrativo necesario. Los magistrados propietarios son electos: uno por el Organismo Legislativo, otro por la Corte Suprema de Justicia y el tercero por el Presidente de la República. En igual forma son nombrados los magistrados suplentes. Los nombrados deben reunir las mismas calidades que se requieren para ser magistrado de las salas de apelaciones y antes de tomar posesión de sus cargos deben prestar protesta de Ley ante el Congreso de la República.

Los miembros del Tribunal de lo Contencioso-Adminis-

trativo gozan de las preeminencias e inmunidades de los magistrados referidos, duran cuatro años en el ejercicio de sus funciones y sólo pueden ser separados de sus cargos por las causales y en la forma que para los magistrados determina la Constitución.

En caso de muerte, impedimento absoluto, o renuncia del magistrado propietario, el Congreso debe designar a la persona que deba sustituirlo para completar el período constitucional; y mientras se verifica esa designación, se llamará a uno de los suplentes.

Los magistrados del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo son iguales en jerarquía, pero para llevar la substanciación y trámite de los asuntos, lo presidirá el que hubiere sido nombrado por el Congreso de la República y en su defecto, el nombrado por la Corte Suprema de Justicia.

El Tribunal tiene facultades para:

- 1o. Emitir su reglamento interior;
- 2o. Conceder licencia a cualquiera de sus miembros y llamar al suplente; y
- 3o. Nombrar secretario y demás empleados subalternos, removerlos del servicio y concederles licencia para ausentarse de la oficina.

Las disposiciones de la Ley Constitutiva del Organismo Judicial y del Reglamento General de Tribunales rigen en lo contencioso-administrativo, en cuanto fueren aplicables a esa materia.

9. Recurso de lo Contencioso Administrativo

Cuando una persona se cree perjudicada por una resolución administrativa, tiene derecho a presentar su reclamo ante el Tribunal competente haciendo uso del recurso contencioso-administrativo.

Este recurso puede interponerlo también la propia Administración Financiera, respecto a las providencias y resolu-

ciones que por acuerdo gubernativo se declaren lesivas para los intereses del Estado.

Las resoluciones administrativas contra las cuales puede interponerse el recurso contencioso-administrativo son aquellas que reúnen los requisitos siguientes:

- 1o. Que caucen estado. Es decir que decidan un asunto, directa o indirectamente, y que no sean susceptibles de recurso en la vía gubernativa por haberla agotado;
- 2o. Que se dicten en asunto en el que la Administración procede en el ejercicio de sus facultades regladas. Es decir, cuando debe acomodar sus actos a las disposiciones de una ley, de un reglamento o de otro precepto administrativo; y
- 3o. Que vulneren un derecho de carácter administrativo, establecido anteriormente en favor del reclamante por una ley, un reglamento u otro precepto administrativo.

También puede interponerse este recurso contra las resoluciones de la Administración que lesionen derechos particulares, establecidos o reconocidos por una ley, cuando tales resoluciones hayan sido adoptadas como consecuencia de alguna disposición de carácter general, si con ésta se infringe la ley en la cual se originaron aquellos derechos. Igualmente, cuando se revoque una resolución de la Administración ya consentida por la parte interesada, ésta podrá promover el recurso de lo contencioso-administrativo para el sólo efecto de que restablezca el imperio de la resolución revocada, exceptuándose no obstante, las providencias que tengan por objeto rectificar errores de hecho o de cálculo.

El término para interponer el recurso contencioso-administrativo es en todo caso, el de tres meses imposterables, contados desde el día siguiente al en que fue notificada la resolución que deja firme, en la vía gubernativa, la que motiva el recurso.

El plazo para que la Administración utilice el recurso de lo contencioso-administrativo será también de tres meses, contados desde el día siguiente al en que se declare, por quien corresponda, lesiva para los intereses del Estado la resolución

impugnada. Esta declaración no podrá ser hecha cuando hubieren transcurrido tres años desde que se dictó la resolución considerada como lesiva, teniéndose en tal caso, como prescrita, la acción para reclamar.

Para interponer el recurso de lo contencioso-administrativo en los asuntos sobre cobranza de contribuciones y demás rentas públicas o créditos a favor del Fisco, es requisito indispensable que el recurrente acompañe a su demanda la constancia de haber pagado, bajo protesta, el monto total del adeudo. En caso contrario el Tribunal no dará curso a la demanda. Esta condición se ha designado en la doctrina jurídica como la regla de "solve et repete", que ya tratamos anteriormente.

El recurso contencioso-administrativo se interpondrá por medio de escrito que, redactado en términos respetuosos y en el papel sellado correspondiente, deberá contener:

- 1o. Designación del Tribunal;
- 2o. Nombres y apellidos del recurrente o de la persona que lo represente; su edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio, vecindad y lugar de habitación, indicando la casa u oficina donde pueda recibir notificaciones;
- 3o. Exposición razonada de los hechos que motivan el recurso;
- 4o. Fundamentos legales en que lo apoye;
- 5o. Las pruebas que va a rendir; y
- 6o. Lugar, fecha y firma del recurrente.

Con el memorial en que se interponga el recurso deberá presentarse también:

- 1o. Testimonio de la escritura de poder que acredite la representación del compareciente, cuando éste no fuere el mismo interesado;
- 2o. Los documentos en que funda su derecho; y
- 3o. Copia certificada de la resolución contra la cual se interpone el recurso o la indicación precisa del expediente en que hubiere recaído.

Al serle presentado el recurso, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo pedirá directamente al funcionario, ofici-

na o despacho contra cuya resolución se reclame, dentro del término de cuarenta y ocho horas, las diligencias que hayan motivado el recurso. El funcionario, oficina o despacho requerido deberá remitir, sin demora alguna, las diligencias pedidas y el Tribunal, al recibirlas, acusará el recibo correspondiente, poniendo en ellas la hora y fecha de la recepción.

Transcurrido el término de tres días, más el de la distancia en su caso, sin que la autoridad requerida cumpla con remitir las diligencias, el Tribunal concederá un nuevo plazo de veinticuatro horas con apercibimiento de proceder por desobediencia grave contra la autoridad remisa.

Recibidas las diligencias, el Tribunal, si encuentra arreglado a derecho el recurso, debe proceder a dictar providencia mandando oír por el término de nueve días, a la autoridad contra la cual se haya interpuesto y al Ministerio Público.

La autoridad contra la cual se reclama, o el Ministerio Público, al evacuar sus audiencias, deberán interponer las excepciones perentorias que tengan y acompañar todos los documentos que estimen necesarios, e indicarán las pruebas que van a rendir.

Tanto el demandado como sus coadyuvantes, antes de contestar la demanda y dentro de los tres días de su notificación, podrán proponer las excepciones dilatorias siguientes:

- 1o. Incompetencia del Tribunal,
- 2o. Capacidad legal,
- 3o. Personería,
- 4o. Personalidad, y
- 5o. Demanda defectuosa.

Por estas excepciones el Tribunal dará audiencia a la parte actora por el término de tres días.

Si se pidiere la apertura a prueba de las excepciones al interponerlas, o si el Tribunal lo considera necesario, la decretará por el término de ocho días comunes.

Concluido el término de prueba, o sin haber transcurrido éste por no haberse abierto a prueba las excepciones, el Tribunal las resolverá sin más trámite, dentro de tercero día.

Una vez firme la resolución que declare sin lugar las excepciones dilatorias, la demanda deberá ser contestada dentro de los tres días contados desde la última notificación. La parte demandada en su contestación puede pedir la apertura a prueba del recurso. Si no fuere contestada la demanda, la parte actora podrá pedir su apertura a prueba y si el punto a resolver fuere de puro derecho, que se dicte la sentencia; resolviendo el Tribunal la apertura a prueba en el primer caso, o señalando día para la vista en el segundo.

El término de prueba es de quince días; pero si antes que éste fenezca las partes han producido todas las pruebas ofrecidas, debe darse por vencido, ya que dentro de este término sólo se podrán recibir las pruebas que las partes hayan propuesto en la demanda y su contestación.

Al concluirse el término probatorio, la secretaría del Tribunal lo debe hacer constar de oficio y pondrá en los autos razón detallada de la prueba producida por las partes, dictándose a continuación providencia para el señalamiento del día para la vista, o decretándose para mejor fallar y por una sola vez, la práctica de las diligencias que se consideren necesarias.

Efectuada la vista se dictará la sentencia dentro del término legal, revocando, confirmando o modificando la resolución administrativa que motivó el recurso.

Contra las resoluciones que se dicten en el procedimiento contencioso-administrativo caben los recursos siguientes:

- 1o. De revocatoria para las providencias de mero trámite,
- 2o. De reposición para los autos,
- 3o. De aclaración y ampliación para las sentencias, y
- 4o. De casación contra los fallos definitivos (Decreto No. 60 de la Junta de Gobierno).

Firme la sentencia que haya puesto término al recurso contencioso-administrativo, el expediente volverá a la oficina de su origen, con certificación de lo resuelto para su cumplimiento.

C) Régimen aplicable a los Bancos y Compañías de Seguros

La Superintendencia de Bancos, bajo la dirección general de la Junta Monetaria, debe velar por el debido cumplimiento del régimen aplicable a los bancos y compañías de seguros. Como la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas debe determinar el monto de los impuestos anuales respectivos y los ajustes que correspondan, a cargo de los bancos y compañías de seguros, exclusivamente con base en los informes que le proporcionará la Superintendencia de Bancos, las resoluciones de dicha Superintendencia de donde estos informes emanen, deben tener carácter de definitivos.

Las resoluciones de la Superintendencia de Bancos, ya sean ejecutivas o interpretativas son obligatorias, pero admiten apelación ante la Junta Monetaria para interpretación o determinación final. El término para interponer la apelación es de cinco días que se contarán a partir de la fecha de la notificación al interesado y debe presentarse por escrito ante la Superintendencia de Bancos, quien la elevará con sus antecedentes, a la Junta Monetaria.

Las resoluciones que dicte la Superintendencia de Bancos que necesiten la aprobación de la Junta Monetaria, no son apelables. Tampoco son apelables las resoluciones dictadas por dicha Superintendencia de Bancos para ejecutar resoluciones de la propia Junta Monetaria.

1. Organización de la Superintendencia de Bancos

La Superintendencia de Bancos está organizada con las siguientes dependencias:

- 1o. Superintendencia y secretaría general,
- 2o. Departamento bancario,
- 3o. Sección de seguros y fianzas,
- 4o. Sección de Estadística, y
- 5o. Asesores.

CAPITULO VI

DEFECTOS QUE OFRECE EL SISTEMA VIGENTE

A) Personal

El principal defecto que ofrece el sistema de Auditoría Fiscal vigente radica en la selección y preparación del personal inadecuada. Ya al principio de este trabajo nos referimos a una máxima de J. S. Seidman¹ que dice: "Una onza de cuidado al seleccionar y preparar el personal, es de más valor que una tonelada de control interno". El origen de esta anomalía proviene entre otras causas, por la ausencia de una carrera administrativa para los trabajadores del Estado que permita su estabilidad en los cargos que ocupan y su capacitación, la cual podría quedar contemplada en un Estatuto para el Empleado Público.

No podemos concebir un buen control interno en la Hacienda Pública, si el personal que tiene a su cargo implantar y vigilar la observancia de estos sistemas es elegido en la mayor parte de los casos por motivos políticos o de amistad personal. Tampoco podemos exigir corrección, limpieza y eficiencia en los empleados fiscalizados, si privan las mismas circunstancias para ser nombrados en sus cargos.

Es imposible prevenir los fraudes si no se investiga a la persona antes de designarla para ocupar una plaza cuyas

¹ Gómez Morfín, Joaquín, *El Control Interno en los Negocios*, Fondo de Cultura Económica, México 1954, Primera Edición, página 54.

atribuciones se relacionen con el manejo directo o indirecto de fondos, o su control. Tanto la solvencia moral de ésta, como sus costumbres o hábitos fuera de las horas de trabajo, situación económica, antecedentes relacionados con otros cargos que haya ocupado y cualquier otro aspecto relacionado con el puesto que ocupará, es de suma importancia para elegirla.

Algunas instituciones autónomas y semiautónomas sí tienen en vigor sistemas adecuados para la selección de su personal. El Banco de Guatemala, como ejemplo, ha logrado superar esta difícil tarea con resultados positivos. Se puede decir, como consecuencia de las buenas medidas de administración para elegir el personal que labora en sus diversas dependencias, que hasta la fecha este Banco no ha perdido un solo centavo por actos ímprobos o deshonestos provenientes de sus trabajadores.

B) Sistemas de Auditoría

Los sistemas de auditoría vigentes, no son lo suficientemente objetivos y ágiles para que permitan atender con la eficiencia y oportunidad debidas las labores de inspección y vigilancia a la Hacienda Pública. Citaremos algunos vicios y las medidas aconsejables para subsanarlos, como ejemplos para la mejor comprensión de nuestra crítica.

10. Las aduanas de la República liquidan diariamente centenares de pólizas para el cobro de derechos de importación y exportación, las cuales deben ser revisadas como parte de la Auditoría de Caja o Glosa de Cuentas, que realiza la Contraloría de Cuentas constantemente. Esta revisión la hacen los contralores designados en forma detallada a la totalidad de las pólizas, circunstancia que da lugar a retrasos en el examen de las mismas si no se cuenta con el personal suficiente para atender tales labores. Una medida aceptable para ahorrar tiempo y como consecuencia disponer de más personal para efectuar otros trabajos que no estuvieren debidamente atendidos, o para abaratar costos de fiscalización, sería separar las pólizas cuyo valor

principal de las mercaderías importadas o exportadas no den origen a impuestos de mayor significación. Estas pólizas no serían revisadas en detalle sino en forma selectiva y en la mayor parte de los casos, muy ligeramente.

20. Al efectuar las Auditorías de Caja o Glosas de Cuentas de las Administraciones de Rentas, son revisados detalladamente y sumados, los comprobantes de ingreso que corresponden a los diversos cobros efectuados por concepto de telegramas y radiogramas despachados por las Oficinas de Correos y Telecomunicaciones de la República. Podría prescindirse de este trabajo sin ningún temor, si se tomara en consideración que cuando se practica la Auditoría de Cuentas en la Dirección General de Correos y Telecomunicaciones son controlados satisfactoriamente los ingresos por estos conceptos, duplicándose en esta forma los esfuerzos y tiempo empleados.
30. La Contraloría del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas por medio de sus auditores practica revisión a la Contabilidad de todas las empresas afectas al pago de impuestos sobre las ganancias que obtienen, revisión que por el número tan crecido de éstas es casi imposible mantener actualizada, a menos que se dispusiera de personal suficiente. Como medida aconsejable para mantener estas revisiones actualizadas y hacerlas más objetivas, se podrían crear estadísticas que mostraran el comportamiento de dichas empresas, tanto en lo que se refiere a las ganancias que han obtenido en ejercicios anteriores, como a los montos de sus ventas, índice de sus ganancias brutas en ventas, costo de sus mercaderías vendidas, gastos fijos, gastos variables, índice de sus gastos variables con relación a sus ventas, aumentos o disminuciones de capital y demás factores que puedan aportar indicios suficientes para que, con una revisión ligera de gabinete, pueda establecerse con una mínima probabilidad de error, que la declaración jurada presentada por la empresa que se revisa es correcta. Concomitante a las estadísticas indicadas, podría crearse un control en cola-

boración con la Dirección General de Aduanas para conocer el valor de las mercaderías importadas, clasificado por empresas, para ser comparado con los registros de compras asentados en los libros de contabilidad de las mismas, con la finalidad de evitar la evasión de impuestos mediante la práctica acostumbrada de omitir en el registro de ventas algunas partidas, ya que tal proceso repercutiría en el índice de ganancia bruta en ventas y en los inventarios de mercaderías, apareciendo más bajo el primero e inflados los otros. Con estos elementos se estaría en condiciones de disponer la revisión de las contabilidades de las empresas en los casos que se consideraran dudosos después del examen de gabinete ya mencionado, el cual tomaría en cuenta todos estos aspectos, ahorrándose así el tiempo que se emplea en la actualidad para inspeccionar todas las contabilidades en general. Este sistema podría complementarse con disposiciones legales que obligaran a los contadores a certificar los resultados de las empresas cuyas contabilidades tienen a su cargo, y que los responsabilizara por la exactitud de estos resultados, así como de las falsedades que pudieran comprobarse en los registros contables.

40. No es un secreto para todos, los defectos de que adolecen los sistemas de compras de bienes o servicios en las diversas dependencias gubernativas. Demás está señalar que en la mayor parte de las oficinas encargadas de la adquisición de tales bienes o la contratación de servicios existen filtraciones ya en forma de comisión, o bien mediante el aumento de precios. Para remediar estas deficiencias se impone en primer lugar una buena selección del personal encargado de estas atribuciones y seguidamente la adopción de métodos de compras cuidadosamente estudiados, leyes que los complementen para que no sean violados, en las cuales estén señaladas las sanciones cuando no fueren respetados, y una vigilancia más inmediata para el debido cumplimiento de tales disposiciones.
50. El control de las existencias de almacenes y el control de

los consumos son también renglones que se observa un poco descuidados. Con las verificaciones físicas de las existencias que se efectúan en forma bastante esporádica, no puede de ninguna manera evitarse las salidas falsas, los registros equivocados, el extravío de los objetos y los constantes faltantes y sobrantes sin justificación aparente. La creación de plazas de auditores internos para las dependencias que cuentan con almacenes de grandes proporciones y además su cuidadosa selección, y su debida preparación, sería una valiosa ayuda para la Contraloría de Cuentas y redundaría en una buena fiscalización.

Otro tanto podríamos decir del control de los productos de los bienes patrimoniales del Estado, de las ventas de estos productos, etcétera.

C) Controles Internos

- 1o. Debe vigilarse más de cerca que, actividades tan disímiles como lo son, el manejo de efectivo y valores, y el registro de las operaciones contables no estén a cargo de una misma persona; y de ser posible, debe evitarse que las personas a cuyo cargo estén el efectivo y los valores, tengan acceso a los registros contables. En la mayor parte de las dependencias de la Administración Pública, la misma persona ejecuta ambas labores y en otros casos los registros contables son atendidos por personal que depende jerárquicamente de quienes manejan el efectivo y los valores. Una probable solución a esta deficiencia sería que todos los contadores de las Administraciones de Rentas y otras oficinas que manejan efectivo y valores, dependan directamente de la Contaduría General de la Nación.
- 2o. El sistema de control de los ingresos por medio de formularios oficiales autorizados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Contraloría de Cuentas es anacrónico. En la actualidad existen máquinas de diversas

marcas para el control de ingresos y egresos, que reúnen más ventajas bajo este punto de vista.

30. Las cajas de seguridad donde se guardan los valores en las diferentes dependencias públicas, no están controladas por el sistema dual; tanto las combinaciones como las llaves se encuentran a cargo de la misma persona responsable de dichos valores. En igual forma se encuentran los depósitos bancarios de la mayoría de estas dependencias, ya que pueden librarse cheques mediante el uso de una sola firma.
40. No se sigue la práctica que tan buenos resultados ha dado en la empresa privada, consistente en depositar en una cuenta bancaria la totalidad de los ingresos percibidos el día hábil anterior, y efectuar todos los pagos por medio de cheque.

D) Oportunidad de las Auditorías

10. El factor psicológico es un elemento importantísimo que debe aprovecharse a su máximo, de ahí la importancia que tienen las intervenciones sorpresivas, las cuales facilitan el descubrimiento de fraudes y errores y mantienen a las personas que manejan efectivo y valores con la preocupación de la exactitud en su responsabilidad. Este aspecto así como su secretividad, consideramos no debe descuidarse y la frecuencia de tales intervenciones no debe ser matemática sino caprichosa para que no se pueda prever la época en que serán realizadas, pues en tal caso dejaría de tener importancia el factor sorpresa. La dependencia encargada de estas funciones no le ha dado la suficiente importancia que tienen como medio de control, los cortes y arqueos de caja y valores sorpresivos, pues han dejado de efectuarse con la regularidad debida estas intervenciones en algunas dependencias de la Administración Pública. Las intervenciones sorpresivas deben efectuarse con la mayor frecuencia a toda dependencia que maneje o administre fondos o valores públicos sin discriminación alguna, ya

que de otra manera se crea la confianza errónea a las personas a cuyo cargo se encuentran dichos fondos o valores, que no existe control y esta circunstancia, aunada a la deficiencia en la correcta selección del personal y a los bajos salarios, engendra los medios propicios para la comisión de fraudes y otros delitos contra la propiedad del Estado.

20. Es también de suma importancia mantener la Auditoría de Caja o Glosa de Cuentas al día, en primer lugar para dar a conocer al obligado a manejar la cuenta que está siendo supervisado constantemente y en segundo lugar para que, si se descubren errores o fraudes, se puedan enmendar o solucionar con la debida oportunidad para evitar que cobren proporciones mayores. Este requisito es también necesario para que pueda proporcionarse con la prontitud debida al responsable del correcto manejo de los fondos o valores, su solvencia o finiquito, tan necesario para ocupar algunos cargos importantes, como lo son los de elección popular. Para este objeto es también indispensable que se mantenga la substanciación de los juicios de cuentas al día.

Como consecuencia del atraso en la Auditoría de Caja o Glosa de Cuentas, y en la substanciación de los juicios de cuentas, se han podido observar las siguientes deficiencias:

Cuando las personas responsables del correcto manejo de los fondos o valores, están separadas de los cargos que ocuparon y son notificadas de las objeciones en su administración, les es muy difícil o imposible obtener los medios de prueba para desvanecerlas. En la mayor parte de los casos se han olvidado de las operaciones que motivan las objeciones, lo que les dificulta más su esclarecimiento. Si las personas responsables del correcto manejo de los fondos o valores están ausentes o han fallecido, y por circunstancias especiales en el juicio de cuentas respectivo, aparece otra persona responsable por las objeciones que son materia de juicio, son sumamente engorrosos los trámites que tiene que seguir para lograr

que se ventilen los cargos en su contra, como una cuerda separada del juicio principal. En todo caso, los reparos efectuados contra el fallecido o ausente quedan pendientes, hasta conocer los herederos legales de aquél o el nuevo domicilio de éste.

E) Coberturas

Se ha observado que todos los empleados que manejan valores o los encargados de su fiscalización, están afianzados en cuanto a su responsabilidad personal; pero no se tiene conocimiento que se hayan tomado medidas de protección de estos valores contra terceras personas. Tampoco se sabe que se cubran los riesgos más inmediatos en los diferentes activos que forman la Hacienda Pública, o por lo menos de los activos que puedan estar más expuestos a tales riesgos.

Finalmente, el Tribunal de Cuentas y la Contraloría de Cuentas, estimamos deben ser instituciones totalmente autónomas y apolíticas, y si no es posible que sus funcionarios sean designados por elección popular de primer grado, en su defecto debieran ser electos por el Congreso de la República por un período fijo determinado que no pueda ser alterado sino por motivos graves debidamente comprobados.

CAPITULO VII

BIBLIOGRAFIA

- Fraga, Gabino, **Derecho Administrativo**, Editorial Porrúa, S. A., México 1948. Cuarta Edición.
- Gómez Morfín, Joaquín, **El Control Interno en los Negocios**, Fondo de Cultura Económica, México 1954. Primera Edición.
- Holmes, Arthur W., **Auditoría, Principios y Procedimientos**, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, México 1945, Tomo I.
- Pugliese, Mario, **Instituciones de Derecho Financiero, Derecho Tributario**, Fondo de Cultura Económica, México, 1939.
- Soley Güell, Tomás, **Elementos de Ciencia Hacendaria**, Soley & Valverde, Editores, Costa Rica, 1934. Tercera Edición.
- Warren Hanson, Arthur, **Teoría y Práctica de Intervención y Fiscalización de Contabilidades**, Cultural, S. A., La Habana, 1946.
- Constitución de la República, 1956.
- Decreto del Congreso No. 203, **Ley Monetaria**.
- Decreto del Congreso No. 215, **Ley Orgánica del Banco de Guatemala**.
- Decreto del Congreso No. 315, **Ley de Bancos**.
- Decreto del Congreso No. 528, **Ley de Especies Monetarias**.
- Decreto del Congreso No. 533, **Ley Orgánica del Instituto de Fomento de la Producción**.
- Decreto del Congreso No. 541, **Ley de Bancos de Ahorro y Préstamo para la Vivienda Familiar**.
- Decreto del Congreso No. 568.
- Decreto del Congreso No. 854, **Ley de Inversiones de Reservas Técnicas o Matemáticas de Seguros**.
- Decreto del Congreso No. 994, **Ley Orgánica del Banco Nacional Agrario**.
- Decreto del Congreso de la República No. 1126, **Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas**.
- Decreto del Congreso No. 1372, **Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la Nación. Ejercicio Fiscal 1960/61**.

Decreto Legislativo No. 1932, **Código Civil.**
Decreto Legislativo No. 2009, **Código de Enjuiciamiento Civil y Mercantil.**
Decreto del Presidente de la República No. 174, **Impuesto sobre Ingresos o Beneficios procedentes del Capital.**
Decreto del Presidente de la República No. 552, **Ley Orgánica del Presupuesto, Contabilidad y Tesorería de la Nación.**
Decreto Gubernativo No. 1040, **Ley Orgánica del Crédito Hipotecario Nacional.**
Decreto Gubernativo No. 1228.
Decreto Gubernativo 1543, **Ley sobre Registro e Impuesto de Sociedades Lucrativas por Acciones.**
Decreto Gubernativo No. 1862, **Ley Constitutiva del Organismo Judicial.**
Decreto Gubernativo No. 1881, **Ley de lo Contencioso Administrativo.**
Decreto Gubernativo 2099, **Ley del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas.**
Decreto Gubernativo 2191, **Reglamento para la aplicación de la Ley del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas.**
Decreto Gubernativo No. 2946, **Código de Comercio.**
Acuerdo Gubernativo del 13 de julio de 1934, **Reglamento para las operaciones del corte de caja en las oficinas del Estado.**
Acuerdo Gubernativo del 15 de octubre de 1934, **Reglamento de la Inspección de Hacienda.**
Acuerdo Gubernativo del 3 de Noviembre de 1934, **Disposiciones Reglamentarias sobre la Rendición, Glosa y Archivo de Cuentas.**
Acuerdo Gubernativo del 24 de febrero de 1958, **Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto, Contabilidad y Tesorería de la Nación.**
Tribunal y Dirección General de Cuentas, **Circular No. 200, Libros y Registros que llevarán en el futuro las Administraciones de Rentas y Agencias Departamentales de la Tesorería Nacional; Reportes, Cuadros e informes que rendirán periódicamente; Modelos de la Contabilidad de la Nación; Nomenclatura decimal de las Cuentas fiscales, al día; Leyes, circulares y disposiciones de consulta frecuente.** Guatemala, 1943.
Tribunal y Dirección General de Cuentas, **Prontuario e Instrucciones para la Práctica de Cortes de Caja, Arqueos de Valores y Auditorías de Cuentas en las Oficinas Públicas.** Guatemala, 1946.