

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS
DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL AUDITOR,
COMO DEFENSA DE LAS EMPRESAS LUCRATIVAS
EN GUATEMALA



PREVIO A CONFERIRSELE EL TITULO DE
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO DE LICENCIADO

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

Guatemala, Agosto de 1,994

DL
03
T(1473)
MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

LIC. GILBERTO BATRES PAZ	DECANO
LIC. MANUEL DE JESUS ZETINA PUGA	SECRETARIO
LIC. JORGE EDUARDO SOTO	VOCAL I
LIC. JOSUE EFRAIN AGUILAR TORRES	VOCAL II
LIC. VICTOR MANUEL RIVERA BARRIOS	VOCAL III
P. C. OSWALDO CIRIACO IXCAYAU LOPEZ	VOCAL IV
P. C. FREDY ORLANDO MENDOZA LOPEZ	VOCAL V

TRIBUNAL QUE PRACTICO
EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

LIC. FERNANDO FERNANDEZ RODAS	PRESIDENTE
LIC. RUDY ROLANDO GARRIDO MENENDEZ	SECRETARIO
LIC. JORGE A. ROMAN GARCIA	EXAMINADOR
LIC. MARCO ANTONIO OVANDO CERMEÑO	EXAMINADOR
LIC. CARLOS DE LEON CANO	EXAMINADOR

SERVICIOS JURIDICOS CONTABLES

LIC. ALFONSO ESPAÑA M.
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado No. 1347

LIC. RUDY R. RIOS MARTINEZ
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
Colegiado No. 767

Guatemala, C. A.

Guatemala,
8 de marzo de 1994

Licenciado
Gilberto Batres Paz
Decano Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad

Estimado Licenciado:


En atención a la designación de esa Decanatura, he procedido a realizar la asesoría correspondiente en la elaboración del trabajo de tesis denominado "LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR, COMO DEFENSA DE LAS EMPRESAS LUCRATIVAS EN GUATEMALA", presentada por la estudiante **NORMA BEATRIZ CHINCHILLA CABRERA**, para someterse a su examen de graduación profesional, previo a optar al Título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

El estudio y elaboración del trabajo de tesis, ha sido realizado empleando métodos de investigación que se requieren para garantizar la calidad del mismo, en particular la necesidad del conocimiento pleno que el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría debe poseer en aspectos relacionados con la legislación y la defensa de sus clientes ante la Administración Tributaria. Por ello el tema desarrollado constituye una fuente de consulta, no sólo para profesionales sino también para **estudiantes y docentes**.

En mi opinión la tesis desarrollada por la señorita **NORMA BEATRIZ CHINCHILLA CABRERA**, reúne las condiciones y requisitos que exigen las normas universitarias sobre la materia, para ser aceptada y discutida en su examen Público de graduación.

Con las muestras de mi consideración, respeto y alta estima, me es grato suscribirme del Señor Decano.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. RUDY RONY RIOS MARTINEZ

~~Lic. Rudy Rios Martinez~~
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 767

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-3"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, ONCE DE MAYO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y
CUATRO.

Con base en el dictamen emitido por el Licenciado Rudy Rony Ríos Martínez, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado: "LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL AUDITOR, COMO DEFENSA DE LAS EMPRESAS LUCRATIVAS EN GUATEMALA", que para su graduación profesional presentó la estudiante NORMA BEATRIZ CHINCHILLA CABRERA, autorizándose su impresión.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. MANUEL DE JESUS ZETINA PUGA
SECRETARIO




LIC. GILBERTO BATRES PAZ
DECANO



PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

ACTO QUE DEDICO

A DIOS Luz Divina que
Iluminó mi camino

A MI MADRE GLORIA ELENA CABRERA
MARTINEZ

A MI ABUELITA ROSARIO MARTINEZ
HERRERA

A MIS HERMANOS GUSTAVO, HAYDEE Y
MYNOR

A MI PRIMO: ALVARO ALY PEREZ
CABRERA

A MIS AMIGOS Y AMIGAS Con Especial Cariño

RECONOCIMIENTO ESPECIAL A: Lic. German Vásquez

INDICE

Pág.

INTRODUCCION

CAPITULO I DEFINICIONES Y CRITERIOS GENERALES

- | | | |
|----|--|----|
| 1. | Definiciones | 1 |
| 2. | Marco Histórico y Antecedentes de las Leyes Tributarias en el País | 8 |
| 3. | Características, Objetivos y Alcance de los Tributos | 16 |

CAPITULO II LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

- | | | |
|----|---|----|
| 1. | Características de los Recursos Administrativos | 24 |
| 2. | Clasificación de los Recursos Administrativos | 26 |

CAPITULO III LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR, COMO DEFENSA DE LAS EMPRESAS LUCRATIVAS EN GUATEMALA

- | | | |
|----|---|----|
| 1. | Métodos de Defensa desde el Punto de Vista del Contador Público y Auditor | 35 |
| 2. | Elementos que Conforman las opciones de Defensa Dentro de los Distintos Procesos y Recursos | 48 |

CAPITULO IV FUNCION DEL C.P.A.

1. Como Auditor Interno 59
2. Como Auditor Externo 63

CAPITULO V LEGISLACION Y TRIBUTACION FISCAL
APLICABLE A LAS EMPRESAS Y SOCIEDADES
MERCANTILES EN GUATEMALA

1. Leyes e Impuestos Importantes 75

CONCLUSIONES 85

RECOMENDACIONES 87

BIBLIOGRAFIA 89

CASO PRACTICO

INTRODUCCION

Guatemala ha ganado mucho a nivel internacional, mas que todo en lo que se refiere a inversión de parte de capitalistas que en su país o están en guerra, o las condiciones de vida son muy precarias y existe una sobrepoblación, o sencillamente las condiciones del clima no les son favorables, para el desarrollo de sus objetivos.

Cualquiera de estas condiciones hacen que una persona emigre hacia donde le pueda indicar que su situación de poder invertir es mas favorable, y aunque en nuestro país no son el máximo de atractivo, ya que las condiciones en que se encuentra Guatemala con sus constantes cambios a nivel de Leyes Fiscales, no constituyen un verdadero incentivo, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las políticas tributarias implementadas en los últimos años, no han servido mas que para propiciar el manifiesto descontrol y la falta de definición de criterios en esta materia de quienes tienen que legislar, recaudar y administrar los tributos, con ello se ha creado una tremenda confusión al contribuyente y sobre todo nada positivo se ha visto, como para poder decir que todos estos cambios han hecho que fluyan a las Arcas Nacionales los esperados Impuestos, mas que todo favorecen de cualquier forma a una mayor evasión como también al total divorcio entre el contribuyente y el Organismo fiscalizador, como lo es la Dirección General de Rentas Internas. Si nos damos cuenta, entonces la deducción muy sabia, es que de la anarquía reinante y el poco patriotismo con que se han manejado los recursos, llámese a esto corrupción, derivado de lo mismo, hace que nuestro país sea bastante elegido para invertir, no sólo para no arriesgar mucho debido a la inflación en gran escala, la constante pérdida de valor adquisitivo de nuestra moneda y el bajo nivel de competencia, hacen que cada dólar que cualquiera traiga se le reproduzca en muchos quetzales, que a la larga con una mínima inversión y una buena

administración, las ganancias fluirán de muy buena forma.

Dentro del contexto del tema que se ha investigado, no se pretende que sea una regla generalizada a seguir para aliviar problemas que aquejan a todos los contribuyentes, sino sólo indicar una guía, ya que cada problema debe ser tratado en forma particular, lo cual dependerá en muchas ocasiones de la actividad de la Empresa.

Es importante recalcar sobre lo dicho con anterioridad, ya que a diario en los diversos medios de comunicación y en forma sensacional se oyen noticias acerca de la evasión cuantiosa de impuestos, la cual no deja desarrollar la economía del país, asimismo el gobierno no puede cumplir con sus compromisos derivado de esto mismo, y recurre al endeudamiento interno y externo que tanto daño hace al país y la falta de conciencia y responsabilidad de quienes tienen la obligación de administrarlos en forma digna y correcta.

Se colige entonces que de estas causas, entre otras, surgen los llamados Pliegos de Ajustes o como todos los conocemos: Reparos de Rentas Internas, lo que motiva a la adquisición de un buen asesor experto en materia impositiva, digno de mencionar al Profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, a efecto que mediante la interposición de los RECURSOS ADMINISTRATIVOS, impugne las resoluciones emitidas por el Ente Fiscalizador.

El contexto del presente trabajo, se encuentra dividido en seis capítulos, en los cuales se plasman elementos que puedan coadyuvar a plantear la defensa de los intereses de todo buen contribuyente; iniciando en el Capítulo I con una serie de Definiciones y Criterios Generales, para una mejor comprensión del tema; asimismo, una breve reseña histórica de las Leyes Tributarias en el país y los objetivos que persigue cada uno de los tributos en ellas contenidos. Luego en el Capítulo II se pasa a

definir y clasificar los distintos Recursos Administrativos.

El Capítulo III contempla ciertos lineamientos, los que explotados a cabalidad, tendrán que ser los bastiones de la economía monetaria y de desgaste mental, ya que cuando se tiene un problema por pequeño que éste sea, con la Administración Pública, los desbalances son generales y hasta resultan participando más personas, que necesariamente hay que involucrarlas, a efecto de desvanecer cualquier reparo existente.

La Idea primordial concebida, es dar una guía que tienda a prevenir cualquier situación que vaya en contra de los intereses del comerciante o de su Empresa, es decir dentro de lo que en el marco legal acontece, citados cada uno de los artículos que provee tales situaciones inicialmente dentro del marco Administrativo y por último dependiendo de su desarrollo, en la vía Jurisdiccional.

Cabe mencionar que el grito de todo contribuyente es el de justicia, sin embargo en la actualidad ha habido mucha discrepancia entre contribuyente y fisco, debido a que en las leyes existen en un alto porcentaje, artículos que su interpretación puede ser de diversas formas, el fisco las toma a su favor mientras el contribuyente lo hace por el propio; y que puede ser causa de donde se originen las controversias, entre el contribuyente y el ente fiscal, obviamente si el contribuyente es astuto, tendrá la visión de utilizar los servicios oportunamente de un profesional conocedor en la materia. De esta cuenta en el Capítulo IV, se contempla la función del Contador Público y Auditor, que es la persona idónea para trabajar estos asuntos, debido a que su capacidad dentro de lo contable es óptima y la preparación de la documentación como prueba de descargo es lo que se persigue.

Por otra parte es importante resaltar, que el

conocimiento por parte del contribuyente de las Leyes Tributarias, es un factor vital para evitar de alguna forma este tipo de controversias, por lo que en el Capítulo V se incluye los aspectos más relevantes a considerar dentro de cada una de estas leyes; ya que de aquí se desprende que el fisco interpreta la legislación desde su particular punto de vista, lo que hace que el problema se agudice con resultados nefastos para el contribuyente.

El trabajo que se presenta, es producto de la investigación y experiencia que se ha obtenido a raíz de bregar dentro del ambiente de las leyes impositivas, que han surgido con la finalidad de hacer mas efectiva la recaudación de impuestos en los diversos sectores de nuestra economía.

CAPITULO I

DEFINICIONES Y CRITERIOS GENERALES

1. DEFINICIONES:

1.1 Derecho:

En sentido general Derecho tiene diversas acepciones, una de ellas es que "Es un conjunto de principios, preceptos y reglas a que están sometidos las relaciones humanas en toda sociedad civil y cuya observancia puede exigirse coactivamente".¹

Para el efecto veamos lo que manifiestan los estudiosos de la materia: "Derecho objetivo es el conjunto de normas jurídicas que regulan la conducta externa de las personas, con el fin fundamental, que se cumpla la voluntad de la clase dominante y se garanticen plenamente los objetivos que se derivan de la estructura económica de la sociedad a que se refiera el derecho".²

En este sentido vemos que de acuerdo a estas acepciones, siendo el Derecho un conjunto de leyes que rigen a una sociedad, éstas pueden ser dirigidas a regular diversas situaciones específicas, por ejemplo: Que el Derecho u Ordenamiento Jurídico puede ser

¹ Gran Diccionario y Gramática de la Lengua Española, Tomo I. Ediciones Nanta, S.A. Loreto. Pág. 234.

² Santiago López Aguilar. Introducción al Estudio del Derecho. Página 12.

clasificado o dividido de acuerdo a la materia a que se refiera, así encontramos el Derecho Mercantil, el Derecho Administrativo, El Derecho Tributario, etc.; clasificación que existe podríamos afirmar en el Derecho Guatemalteco; y la cual en otros países podría ser diferente.

De esta cuenta y para efectos de este estudio nos interesa el conocimiento del Derecho Administrativo y el Derecho Tributario.

1.2 Derecho Administrativo:

A lo largo de la evolución histórica, el Derecho Administrativo se ha definido según el criterio de cada autor. Así; "Es la rama del derecho público que regula la estructura, el funcionamiento de la administración y el ejercicio de la función administrativa"; y la Administración se entiende como "todos aquellos órganos públicos que actúen en función administrativa y no solo a los órganos administrativos".³

Otro autor lo define así: "Es un conjunto de normas y de principios jurídicos, tanto unos como otros, regulan la actividad de la Administración".⁴

En general, el Derecho Administrativo estudia todo lo jurídico relacionado con

³ Sayaguez Lazo Enrique. Tratado de Derecho Administrativo . Pág. 21.

⁴ Castillo, Jorge Mario. Derecho administrativo. Pág. 101.

la administración y persigue como objetivo, regular todas las actividades jurídicas y no jurídicas, lo que incluye también las funciones administrativas; todo esto a través de un conjunto de normas, reglas y principios.

1.3 Derecho Tributario:

El Derecho Tributario nace a través de un proceso constitucional que permite que la imposición de los tributos sea en virtud de la ley.

Para poder dar una definición de Derecho Tributario, debemos tener en cuenta que para algunos autores es una rama del Derecho completamente autónoma, y otros lo incluyen como parte del Derecho Administrativo o del Derecho Financiero.

Ahora bien, no obstante la discrepancia que existe en su clasificación, podemos afirmar que su contenido no varía en cuanto a que éste estudia o rige la recaudación de los tributos y las relaciones entre los particulares y la Administración relativas a dicha tributación.

Por otra parte encontramos que se han utilizado varios términos para designar esta rama del Derecho, como la de Derecho Impositivo que se utiliza en la República Federal de Alemania, o el de Derecho Fiscal que prefieren en Francia. En Guatemala, como en Italia, España, y Brasil lo designamos más acertadamente como Derecho Tributario, tomando como base que éste nace de un proceso histórico constitucional, es decir, que únicamente a

través de la ley se puede llevar a cabo la implantación de los Tributos, principio en el cual se encuentra la base del Derecho Tributario como tal.

Concretando lo anteriormente expuesto, podemos definir el Derecho Tributario como "El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos ; esto es, impuestos, tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos y contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por violación"⁵

De las definiciones anteriores y en relación a la clasificación objetiva del Derecho; encontramos que aún existen nexos difíciles de diferenciar entre El Derecho Administrativo y El Derecho Tributario.

Por otra parte encontramos que dentro de estas disciplinas existen términos que analizaremos a continuación, los cuales nos servirán para comprender mejor dichas diferencias, así como el contenido de cada uno de ellos, lo que a su vez permitirá un mejor desarrollo y entendimiento de nuestro trabajo en general.

1.4 Actividad Administrativa del Estado:

⁵ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Pág. 89

La actividad administrativa es la actividad principal que realiza el Estado, y se encuentra conformada por una serie de actos jurídicos y operaciones materiales, los cuales conllevan a la satisfacción del interés general.

1.5 Actividad Financiera del Estado:

Es la Actividad que realiza el Estado para recaudar y procurarse los fondos necesarios para el cumplimiento de sus fines, en beneficio de la colectividad en general.

Lo anterior es posible mediante tres pasos fundamentales:

- a) Obtención de los Recursos: Esencialmente el Estado puede obtener los recursos que necesita por medio de las facultades que le otorga la Ley, imponiendo a la sociedad tributos y explotando su propio patrimonio o Instituciones propias.
- b) Administración de los Recursos: No es más que el manejo de los Recursos o Fondos obtenidos en la primera fase, la cual deberá llevarse a cabo mediante una adecuada programación y distribución de los mismos.
- c) Erogación o Gasto: Esta fase consistirá en el empleo de los fondos que el Estado ha obtenido de acuerdo a lo programado, tomando en cuenta, que será para la satisfacción de las necesidades públicas y del propio Estado.

1.6 Jurisdicción Administrativa:

Siguiendo al Profesor Jaime Guasp y la doctrina que sobre tal instituto recoge nuestra ley, puede afirmarse que la jurisdicción es una función pública estatal, por medio de la cual se enviste a ciertos órganos (los órganos jurisdiccionales) de la potestad para juzgar y hacer que se ejecute lo juzgado.

La Función Judicial en nuestro país, se ejerce con exclusividad por la Corte Suprema de Justicia y demás Tribunales de Jurisdicción Ordinarias y Privativa. La administración de justicia es obligatoria, gratuita e independiente de las demás funciones del Estado. Será pública, siempre que la moral, la seguridad o el interés nacional no exija reserva; es decir, que recoge la doctrina de considerar a la jurisdicción como la potestad de JUZGAR Y EJECUTAR LO JUZGADO y como características el de ser una función obligatoria, gratuita y normalmente pública, que conforme a la clásica división tripartita de Montesquieu, corresponde con exclusividad al ORGANISMO JUDICIAL.

Estas ideas de lo que se entiende por Jurisdicción explican lo que se estima como Jurisdicción Administrativa.

La verdad es que la función de administrar justicia y ejecutar lo juzgado en el campo administrativo guatemalteco, presenta dos fases:

1. La Vía Administrativa propiamente dicha, y

2. La Vía Judicial

Integrándose así al final, un sólo o único proceso administrativo guatemalteco. Como se expuso anteriormente, la Vía Administrativa constituye la primera fase del proceso administrativo guatemalteco, se tramita ante un órgano administrativo y se señala como principales características que tienen un sentido no contencioso o litigioso, está desprovisto de formalismo, no existe un procedimiento determinado por la ley en la mayoría de los casos y su iniciación, sustentación y fenecimiento, ha de ser previo siempre a la fase contencioso-administrativa judicial y la resolución definitiva que emita el órgano administrativo, siempre debe tener un fundamento en la ley (Principio de Legalidad).

Se señala que su naturaleza jurídica es netamente cognoscitiva o de conocimiento, es decir, que su finalidad es la de que previa discusión jurídica se llega a dictar la resolución correspondiente, expresando lo que la ley establece en relación al conflicto discutido; o en otros términos, la discusión finaliza con la decisión que declara la ley.

1.7 Fiscalización:

Es el Acto Administrativo por medio del cual un órgano de la Administración Tributaria, comprueba a través de revisiones y procesos técnicos, la veracidad de los datos contenidos en la declaraciones presentadas por los contribuyentes objeto de gravamen o en sus

registros contables, a fin de determinar la correcta aplicación de las leyes impositivas. Por consiguiente puede llevarse a cabo un examen de campo o de gabinete.

1.8 Reparación:

Es la manifestación de la Administración tributaria del criterio que sustenta a la no aplicación correcta de la Ley, dando como resultado los ajustes determinados; y un sumario de los hechos, puntualizando la base legal en que se apoyan cada uno de ellos, y que recaen en sanciones pecuniarias para el contribuyente.

1.9 Impugnación:

Es el acto mediante el cual un contribuyente tiene la potestad de refutar una resolución dictada por un órgano de la Administración que vulnere o lesione sus intereses. Pudiendo ser dicha resolución reglada o discrecional.

2. MARCO HISTORICO Y ANTECEDENTES DE LAS LEYES TRIBUTARIAS EN EL PAIS.

Nuestras Leyes Tributarias, datan desde el quince de Septiembre de 1,881, tiempo en el que gobernaba el General Justo Rufino Barrios, fecha en la que pone en vigencia, "El Código Fiscal de Guatemala", el cual estuvo en vigencia hasta el uno de octubre de 1,991. Este Código, fue objeto de innumerables modificaciones.

Inicialmente el Código Fiscal de Guatemala, era una serie de normas articuladas que obedecían a necesidades propias de la época, proviniendo éste de distintas fuentes, teniendo como fin reglamentar los tributos que cada ciudadano tendría que enterar a las arcas del gobierno para su sostenimiento en cuanto al orden de funcionamiento e infraestructura del ente gobernante. Así vemos que derivado de esas mismas necesidades, se han implementado nuevos impuestos, los cuales han estado amparados por leyes sustantivas y dinamizadas por dicha ley. Inicialmente los tributos cobrados, casi se basaban a lo que hoy se conoce por Tasas y Arbitrios. Con posterioridad, ya inmerso dentro del mismo articulado del Código, fue apareciendo con nombre específico la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual gravaba el capital o las rentas de las personas en forma directa, que para muchos en ese entonces, era discriminatoria, no así para el ente público, que trataba de llenar sus necesidades a costa de cualquier satisfactor.

2.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta:

En Guatemala, el primer cuerpo legal que legisló lo referente a la renta o ganancias obtenidas por cualquier tipo de personas en un período de tiempo establecido fue, la contenida en el Decreto 2099, publicado el 4 de junio de 1,938 en el Diario Oficial; y el cual establecía un impuesto anual sobre las utilidades líquidas o beneficios netos de las Empresas lucrativas, conocida como "Ley del Impuesto sobre utilidades de las Empresas Lucrativas"; entrando en vigencia a partir del 1 de Julio del mismo año.

Veinticinco años mas tarde, termina su vigencia, dando paso a la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual fue publicada el 28 de noviembre de 1,962, y entró en vigor hasta el 1 de julio de 1,963, por medio del Decreto Número 1559 del Congreso de la República; la cual pretendía que los contribuyentes quedaran sujetos en igualdad de condiciones a los mismos impuestos, a través de la justicia tributaria.

De esta cuenta vemos que el referido impuesto, va tomando no sólo otro nombre, sino otra figura; a la vez que en la actualidad, para cada modificación cada persona que la impulsa lo bautiza con nombres muy atractivos, los cuales revisten a las nuevas leyes con un camuflaje, a efecto que no causen impacto psicológico en el contribuyente.

Es así que el año de 1,964, el 28 de junio, se sustituye en su totalidad el Decreto Número 1559 por medio del Decreto Ley Número 229, señalando que el mencionado Decreto, dificultaba la declaración justa de sus rentas imponibles a los contribuyentes en algunas de sus disposiciones y que para obtener un régimen tributario más justo, era conveniente ajustar la legislación lo más posible a la realidad económica y tributaria del país. El Reglamento de la Ley fue emitido el 28 de noviembre de ese mismo año, entrando en vigor el 3 de diciembre.

Posteriormente, este mismo Decreto Ley, es causa de una serie de modificaciones parciales pasando por el

Decreto 1,627 del Congreso de la República, que entró en vigencia el 1 de enero de 1,967; y el cual argumentaba la necesidad de aumentar los ingresos del gobierno a través de modificaciones en diferentes leyes impositivas, para poder llevar a cabo el proyecto de reconstrucción nacional, tanto en el aspecto económico, como en el social proyectado para ese año, previendo una reforma integral del sistema impositivo nacional.

Después de una serie de modificaciones que no resolvieron lo obsoleto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el año de 1,987, se efectuaron cambios sustanciales, quedando derogado el Decreto Ley 229 y todas sus adiciones, reformas y modificaciones (únicamente se dejó vigente temporalmente el Artículo 36 del mencionado Decreto), con la emisión del Decreto 59-87 del Congreso de la República, el 1 de octubre de 1,987.

Esta nueva Ley, también fue objeto de modificaciones; y a finales de ese mismo año, es reformada por los Decretos 90-87 y 95-87, ambos del Congreso de la República.

Durante los siguientes cuatro años, el Congreso de la República, emitió varios Decretos, los cuales contenían modificaciones sustanciales, a la mencionada Ley, encontrándose entre ellos el Decreto 43-88, el Decreto 50-89; y el Decreto 44-90 del 22 de agosto de 1,990.

Seguidamente con la nueva modernización tributaria, se dio paso a la creación del Decreto 26-92 del Congreso de

la República, en vigencia a partir del 01 de Julio de 1,992, que viniera a derogar en su totalidad el Decreto 59-87, estableciéndose las bases que a la fecha están vigentes para el funcionamiento de dicho impuesto.

2.2 Ley del Impuesto Al Valor Agregado-IVA:

El Impuesto al valor agregado ha sido implantado en diversos países, variando las características del mismo en cada uno de ellos. Se implantó por primera vez en Francia, en el año 1,954 para sustituir los impuestos existentes sobre el volumen de ventas. En 1,976 lo iniciaron ciertos países que conformaban la Comunidad Económica Europea, principalmente para reducir las presiones de los impuestos sobre ventas y consumos, como también para uniformar y armonizar el sistema impositivo de los mismos. Posteriormente fue implantado en otros países miembros.

En Guatemala fue implantado en Agosto de 1,983 por medio del Decreto Ley 72-83 como parte de una Reforma Tributaria, que nace de la necesidad de hacer frente a una crisis fiscal existente, considerando mejorar con el mismo, los ingresos del Estado, con lo cual se suprimió el Impuesto del Timbre sobre Ventas y se modificó considerablemente el Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales.

Por lo confuso del contenido de dicho Decreto Ley y la diversidad de criterios existentes para su aplicación, éste soportó modificaciones sustanciales, como las contenidas en el Decreto-Ley 120-83; y

en Septiembre de 1,984, termina su vigencia, por medio del Decreto Ley 97-84 con el cual se pretendía precisar el contenido y alcance de dicha Ley, así como evitar interpretaciones erróneas, en cuanto a la naturaleza del gravamen, evitar la evasión y ampliar su base de imposición. El Reglamento fue emitido el 24 de Octubre del mismo año, por medio del Acuerdo Gubernativo No. 907-84.

A partir de entonces, con el transcurso de los años, el crecimiento económico y las necesidades en las diferentes épocas de los gobiernos de turno se ha visto la necesidad de modificar, ampliar y suprimir algunos artículos y de esta manera ajustar la ley, lo más posible a la realidad económica y tributaria del país. De esta cuenta este Decreto fue objeto de varias reformas, entre las que podemos mencionar las contenidas en el Decreto-Ley 66-85 y el Decreto-Ley 103-85 del 28 de Junio y el 27 de Septiembre de 1,985 respectivamente.

Dos años más tarde, fue modificada por el Decreto 60-87 del 15 de septiembre y el Decreto 95-87 del 14 de diciembre de 1,987, ambos del Congreso de la República.

En el año de 1,992, se da nuevamente una Reforma Tributaria, estableciéndose por medio del Decreto 27-92, una Nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado-IVA que derogó en su totalidad el Decreto 97-84 y sus reformas, señalando la necesidad de ampliar su ámbito de aplicación, incorporar nuevos contribuyentes, eliminar exenciones, facilitar su comprensión y cumplimiento; y ayudar así a la administración pública al cumplimiento de

sus atribuciones. Este Decreto entró a regir a partir del 01 de Julio de 1,992 y es el que a la fecha se encuentra en vigencia.

2.3 Ley del Impuesto de Timbres fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos:

Inicialmente fue el Decreto Legislativo 1,831 de fecha 9 de mayo de 1,932, el que sentara las bases para la tributación sobre Papel Sellado y Timbres Fiscales, pero el mismo fue objeto de un sin número de modificaciones que dificultaban su comprensión y aplicación, entre las que podemos observar las introducidas por el Capitulo I del Decreto 80-74 del Congreso de la República de fecha 14 de Septiembre de 1,974.

Seguidamente fue el Decreto 96-84, el que viniera a imponer de una manera quizá más equitativa el mencionado impuesto a partir del 01 de Octubre de 1,984; ya que en el mismo se pretendía delimitar la materia imponible a efecto de evitar la doble imposición y la aplicación incorrecta del gravamen correspondiente a determinado acto. Este Decreto también fue objeto de modificaciones por medio del Decreto-Ley 110-84 del 26 de Noviembre de 1,984.

Para el año de 1,987, con el programa de Reorganización Tributaria, se deroga el Decreto 96-84 y sus modificaciones, para dar paso al Decreto 61-87 del Congreso de la República, el cual señalaba la necesidad de readecuar este impuesto a los principios constitucionales en materia

tributaria; que debían simplificar los procedimientos de recaudación, sobre las bases de los principios de equidad y justicia tributaria.

El 14 de Diciembre de 1,987, el Decreto 61-87 es objeto de varios cambios, por medio del Decreto 95-87 del Congreso de la República. Por último, es el Decreto 36-92 del Congreso de la República el que viniera a establecer una Nueva Ley, denominada Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos en vigencia a partir del 01 de Julio de 1,992 a la fecha.

2.4 Código Tributario:

El Código Tributario es sin duda una de las leyes más importantes, ya que constituye la Ley procesal de las leyes sustantivas en materia tributaria. Fue creado por medio del Decreto 6-91 del Congreso de la República; y su objetivo primordial es (de conformidad con uno de los considerandos), que las leyes tributarias sean armónicas y unitarias, se sujeten a lo preceptuado por la Constitución Política y uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo y para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias.

2.5 Otras Leyes Tributarias:

Existen además de las anteriores una diversidad de Leyes Tributarias tales como, la Ley de Circulación de Vehículos, Ley del Impuesto Unico sobre Inmuebles y otras, las cuales, unas han ido desapareciendo y otras se han mantenido aunque con modificaciones sustanciales, sin embargo para fines del presente trabajo no son de interés, por lo que no entramos a analizarlas.

3. CARACTERISTICAS, OBJETIVOS Y ALCANCE DE LOS TRIBUTOS:

Previo a determinar las características, objetivos y alcance de los tributos, se hace necesario hacer una reseña histórica del origen de los mismos.

Es en la Edad Media, donde se denota la ambición de los Reyes y Nobles de incrementar tanto su patrimonio como el de sus súbditos.

Los mecanismos utilizados para este objetivo era "el propiciar enfrentamientos bélicos entre naciones, lo que permitía que el ganador obtuviera bienes y tierras a costa del perdedor, aumentando así su riqueza. Esta situación requería que se invirtiera gran cantidad de bienes en un ejército, los que al ya no poder ser suministrados por el propio Rey, fue necesario pedir la colaboración a los nobles; la que al ya no ser suficiente, da origen a la creación de impuestos que deben ser

pagados por todos en forma obligatoria".⁶

De esta cuenta tenemos, que cuando se da la creación de un Estado de Derecho, la tributación era ya un hecho. El consentimiento de los impuestos, se presenta como un derecho que permite al Estado la prestación de la defensa nacional, administración de justicia y orden público, alumbrado, vivienda, limpieza de calles, parques urbanos, educación etc.

Si analizamos entonces el origen de la tributación, podemos definir los tributos como Una prestación que debe pagar todo particular, generalmente en dinero, según su capacidad contributiva y en virtud de una ley, de acuerdo a lo que exige el Estado en ejercicio de su poder, para el cumplimiento de sus fines.

Ahora bien, existen varias clases de tributos, como son los Impuestos, Las Tasas y Las Contribuciones Especiales, los que a manera de referencia definiremos a continuación:

- Impuestos: De acuerdo a nuestro Código Tributario Artículo 10. "Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente". Esto quiere decir que los impuestos son creados para contribuir con el Estado a la satisfacción de las necesidades públicas; y no requieren la contraprestación de algún servicio.
- Tasas: La Tasa es el tributo que se paga

⁶ Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Textos jurídicos número 12. Página 73.

al Estado como contraprestación a un servicio recibido individualmente; y el cual beneficia tanto a quien lo solicita como a la sociedad en general.

Nuestra legislación contempla esta clase de tributos como Arbitrios; los cuales son decretados a favor de las Municipalidades.

- Contribuciones Especiales: "Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales" (Artículo 13 Código Tributario).

Para fines de nuestro estudio nos interesan Los Impuestos, y en lo sucesivo usaremos el término de tributo e Impuesto indistintamente.

3.1 Características de los Tributos:

A nivel general entre las principales características de los Tributos podemos observar:

- Es una Prestación Pecuniaria: Esto significa que debe ser pagada en dinero.
- Es exigida por el Estado en Ejercicio de su Poder: El Estado puede a través de su potestad tributaria, compeler al particular al pago de la prestación requerida.
- Es de acuerdo a la capacidad contributiva del Sujeto: Los tributos se

establecen de acuerdo a la aptitud económica que tienen los contribuyentes para contribuir a los gastos públicos.

- Es en virtud de una Ley: Todo tributo tiene un carácter de legalidad, o sea que " debe existir una ley previa que lo establezca".⁷

3.2 Objetivos de los Tributos:

Partiendo de la función primordial del Estado de Satisfacer las necesidades públicas, encontramos la razón de ser en que están creados los tributos; o sea que el objetivo de los tributos es proporcionar al Estado los medios económicos para la satisfacción de dichas necesidades.

3.3 Alcance de los Tributos:

De acuerdo a la clasificación de los tributos que analizamos en uno de los puntos anteriores, encontramos que el alcance de los tributos varía de acuerdo al tipo de impuesto y a las peculiaridades individuales de cada uno de ellos. Para una mejor ilustración analizaremos tres de los principales impuestos de nuestra legislación:

Impuesto Sobre la Renta: Su alcance abarca "las rentas que obtenga toda

⁷ Artículo 239, Constitución Política de la República de Guatemala.

persona individual o jurídica, sea ésta nacional o extranjera, se encuentre domiciliada o no en el país; ya sea que dicha renta provenga de la inversión de capital, de su trabajo o de la combinación de ambos".⁸

Impuesto al Valor Agregado -I.V.A.--: Este impuesto establece su alcance sobre "los Actos y Contratos que de acuerdo a la ley, realice toda persona individual o jurídica, las copropiedades, las sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, aún cuando no tengan personalidad jurídica, dentro del territorio nacional, en forma habitual o periódica".⁹

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos: A diferencia de los anteriores, el alcance de este impuesto se constituye en gravar "los actos y contratos que expresa su respectiva ley".¹⁰

Podemos afirmar entonces que el

⁸ Artículos 1 y 2. Decreto 26-92 del Congreso de la República. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

⁹ Artículo 1, Decreto 27-92 del Congreso de la República. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

¹⁰ Artículo 1, Decreto 37-92 del Congreso de la República. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.

alcance de cada impuesto difiere de acuerdo al objetivo específico para el cual fue creado.

CAPITULO II

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Siendo la base del Derecho Administrativo el estudio de las funciones de la Administración Pública, éste regula las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, lo que les permite adquirir derechos y contraer obligaciones a través de un ordenamiento jurídico propio.

Este ordenamiento jurídico, compuesto jerárquicamente por la Constitución Política, Leyes comunes, generales y específicas, reglamentos, acuerdos, etc., presentan en materia tributaria una obligación para los particulares de pagar un impuesto; y a la Administración Pública la potestad para hacer que esa obligación se cumpla.

En este sentido y como consecuencia de la carencia de un Código Procesal Administrativo, se ha creado inseguridad jurídica y abuso de poder, obligándose así a crear procedimientos de control o medios de impugnación administrativos y judiciales a fin de que las actuaciones de los órganos administrativos sean revisados y ajustados al derecho según proceda.

En realidad lo que se persigue es que la Administración Pública revise o tenga nuevamente en consideración una resolución tomada en contra de un particular.

De hecho el administrado no puede quedar indefenso ante la Actividad Administrativa, sin un instrumento eficaz que venga en su auxilio para hacer valer lo que convenga a su derecho o a su interés.

Para el efecto "El Recurso Administrativo constituye un medio legal de que dispone el

particular, afectado en sus derechos e intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo"¹¹

Por otra parte se define los Recursos Administrativos como " La petición que contiene la impugnación de la decisión tomada en una resolución administrativa. Esta petición se reviste de las formalidades previstas legalmente."¹²

Los Recursos Administrativos constituyen pues, un medio de protección de los administrados que proponen la impugnación de un acto administrativo; pudiéndolos definir de la siguiente manera: Son el conjunto de procedimientos que pueden ser utilizados, a efecto de defender a cualquier contribuyente de los reparos propiamente dichos, por parte de la Administración Tributaria.

1. CARACTERISTICAS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS:

De acuerdo a las definiciones anteriores y tomando como base los elementos que las integran, como características de los Recursos Administrativos podemos mencionar:

- 1.1 Es una Garantía a los Derechos de los Particulares: Aunque las leyes fiscales

¹¹ Gabino Fraga. Derecho Administrativo. Pág. 439. 1977

¹² Castillo González; Ob. Cit. Pág. 422.

no tienen carácter tutelar, debemos partir del principio fundamental y constitucional de equidad por lo que los particulares deben quedar protegidos contra los Actos Administrativos ilegales, es por ello que se han creado los medios legales que le permitan la defensa de sus derechos contra dichos actos que lesionen sus intereses. De tal manera que éstos, constituyen medios directos que si están destinados a satisfacer en forma inmediata el interés privado o particular que sea afectado por una resolución administrativa.

- 1.2 Esta basado en una resolución administrativa, contra la cual se impugna: Con el Recurso Administrativo se impugna un acto administrativo con el objeto que éste sea revisado nuevamente. O sea que un Recurso se origina de la resolución que emana de un Acto Administrativo, el cual se pretende sea revocado, modificado o ampliado por otro.
- 1.3 Es establecido por una Ley previa: De hecho para que un Recurso Administrativo sea interpuesto y aceptado, debe estar estipulado en la ley de la materia, a efecto que se le dé el carácter de legalidad.
- 1.4 Se interpone ante la propia Administración: El Recurso Administrativo se interpone siempre ante la misma Administración siendo dirigido al órgano que tenga competencia para conocerlo y resolverlo.

2. CLASIFICACION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS:

En realidad no existe una clasificación específica en cuanto a Recursos Administrativos se refiere. "Cada quien es libre de clasificar los Recursos Administrativos según su criterio y de influir en la legislación para que sea menos complicada."¹³

De hecho nuestra legislación limita la clasificación de los Recursos Administrativos, ya que en el actual Código Tributario en su Capitulo VII IMPUGNACION DE LAS RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA, Sección Unica, contempla únicamente los Recursos de REVOCATORIA y el de REPOSICION (Artículos 154 y 158 respectivamente).

No obstante la citación anterior, existen leyes específicas que contemplan una diversidad de Recursos, aunque con distintas denominaciones, se consideran medios legales de impugnación o de defensa de los particulares, en nuestro medio.

De tal manera encontramos tomando en cuenta diferentes criterios, las siguientes clasificaciones:

2.1 Atendiendo a su Presentación:¹⁴

2.1.1 ORDINARIOS:

¹³ Castillo, Jorge Mario. Ob. Cit. Pág. 433.

¹⁴ Merkl, Adolfo. Teoría General del Derecho Administrativo. Pag. 122.

Estos son los que se interponen como primera opción cuando se da una resolución administrativa, la cual se considera desfavorable a los intereses de un particular.

Entre estos tenemos:

- "Reposición: Este se interpone ante la misma autoridad que dictó la resolución, con el objeto que ésta la modifique o anule".¹⁵

- "Apelación: Este se interpone ante el superior jerárquico del funcionario que dictó la resolución, a fin de que éste la revoque, confirme, modifique o dicte otra en su lugar. En nuestra legislación se conoce como Recurso de Revocatoria".¹⁶

2.1.2 EXTRAORDINARIOS:

Los Recursos extraordinarios son los que se interponen en aquellos casos en que no caben otros recursos ordinarios. Es decir la impugnación de la resolución administrativa no requiere la interposición de un recurso ordinario. Entre éstos podemos citar:

- Revisión del Procedimiento: Este procede cuando el objeto de la impugnación, es corregir errores puramente de forma.

¹⁵ Artículo 158, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

¹⁶ Artículo 154, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

- Restablecimiento de la situación anterior: Este procede cuando por una causa justificada el particular prueba no haber ejercitado sus derechos en el tiempo en que prescribía su situación.

- Modificación o derogación de oficio: Este procede cuando el particular propone a la autoridad que de oficio modifique o derogue sus propias decisiones.

2.2 Atendiendo a su Objetivo:

2.2.1 De Nulidad:

Como su nombre lo indica, estos recursos tienen como objetivo que se dé por nula una resolución administrativa, partiendo del hecho que se considera sin valor, por contener vicios de procedimiento.

2.2.2 De Segunda Instancia:

Los Recursos De Segunda Instancia son los que tienen como objetivo cambiar el contenido mismo de la decisión tomada por la Administración. De hecho se pretende que ésta sea revisada, a fin de que el resultado sea total o parcialmente diferente.

2.3 Atendiendo a su Contenido:

2.3.1 Recurso de Queja:

El Recurso de Queja, constituye una especie de denuncia, en la que se pone de manifiesto frente a un superior, el incumplimiento de determinado trámite procesal por parte de un subordinado. Es

importante hacer notar que este tipo de Recurso no está contemplado dentro del ámbito administrativo guatemalteco.

2.3.2 Recurso de Revisión:

Es un recurso extraordinario, porque su interposición surge como resultado de la aparición de nuevas pruebas, una vez que ya se ha dictado una resolución. De hecho esto podría haber dado lugar a una decisión diferente, de haber surgido en el momento oportuno. En nuestro medio "este Recurso se contempla contra las resoluciones de las Administraciones Municipales".¹⁷

2.3.3 Recurso de Aclaración:

Tiene el carácter de extraordinario, porque al igual que el anterior, surge cuando ya se ha adoptado una resolución por parte de la Administración; y pretende que se corrija algún error en la misma. En nuestra legislación, "este Recurso se contempla en la Vía Judicial".¹⁸

2.3.4 Recurso de Nulidad:

Este recurso se interpone ante el superior jerárquico; y tiene como objetivo que se anule la decisión tomada por el subordinado, ya que generalmente se presentan por falta de cumplimiento de

¹⁷ Artículos 143 y 145. Decreto 1183 del Congreso de la República.

¹⁸ Artículo 718, Decreto 52-73 del Congreso de la República.

requisitos de carácter esencial.

2.4 Atendiendo a su Forma de Presentación:

2.4.1 Oral:

Esta forma de presentación en nuestra legislación, está contemplada para el Recurso de Reclamo, "el cual se interpondrá verbalmente en el momento de la notificación..."¹⁹

2.4.2 Escrita:

Esta es la forma en que por ley se hace la presentación de los Recursos en nuestro medio. A este respecto el Código Tributario en su Capítulo VII, Artículo 154 en una de sus partes establece: "El Recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación..."²⁰

Con el análisis comparativo de las clasificaciones anteriores, nos damos cuenta que podríamos presentar una serie de clasificaciones que de hecho vendrían a redundar o a confundir más, las diferentes acepciones o denominaciones que se les da

¹⁹ Artículo 71, Decreto 227 del Congreso de la República. Ley de Gobernación y Administración de los Departamentos.

²⁰ Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

a cada uno de los Recursos Administrativos.

El objetivo de nuestro estudio es analizar y presentar los Recursos, de una forma que se adapte más a nuestro medio o a nuestra realidad administrativa-tributaria. De hecho considerando que de las clasificaciones anteriores, ninguna presenta a nuestro juicio la forma en que se maneja el trámite de dichos medios de impugnación; presentamos a continuación la siguiente clasificación:

2.5 Atendiendo a la función del Contador Público y Auditor:

2.5.1 Evacuación de Audiencia:

La evacuación de Audiencia, constituye un medio de impugnación, en donde el contribuyente mediante la presentación de un Memorial, manifiesta su conformidad e inconformidad con el resultado de la fiscalización practicada por parte de la Administración Tributaria.

Ahora bien, "el Derecho de impugnación no equivale a recurso, necesariamente, porque el recurso requiere obligadamente, en nuestro derecho administrativo, de la emisión de resolución definitiva. El contribuyente, por lo tanto, debe distinguir entre resolución definitiva y providencia (resolución de trámite) para saber con certeza si procede defenderse con recurso o con el derecho de petición (en este último caso, sin mencionar en el respectivo memorial la palabra "recurso" para no provocar la declaratoria de

improcedencia, que únicamente se justifica por el abusivo legalismo)".²¹

En este sentido la revisión de las Declaraciones Juradas de los Contribuyentes, puede dar lugar a la emisión de una Resolución, la cual luego de ser notificada, permite al contribuyente impugnarla por escrito (Evacuación de Audiencia). Esta impugnación puede a su vez dar como resultado una Resolución Definitiva, contra la cual puede interponerse el Recurso de Revocatoria.

2.5.2 Recurso de Revocatoria:

El Recurso de Revocatoria es también llamado en la Doctrina Recurso Jerárquico, ya que el Organo que revisa la resolución es jerárquicamente superior al Organo que dictó dicha resolución. En este orden el Ministerio de Estado revisa la Resoluciones dictadas por las Direcciones Generales, Gobernaciones Departamentales, etc.

Este Recurso tiene como objetivo que se modifique, reforme o anule la resolución recurrida, dentro del plazo que establece la ley.

El Recurso de Revocatoria se encuentra regulado en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Artículo 7, reformado por el Decreto Legislativo 6-91,

²¹ Castillo, Jorge Mario. Ob. Cit. Pág. 426 y 427

Código Tributario.

2.5.3 Recurso de Reposición:

El Recurso de Reposición, se interpone ante el funcionario que dictó la Resolución Definitiva.

Nuestra legislación contempla este Recurso, contra las resoluciones del Ministerio de Finanzas Públicas, el que se tramita dentro de los plazos y en la forma establecida para el Recurso de Revocatoria, en lo que fuere aplicable. (Artículo 158, Código Tributario).

2.5.4 Recurso u Ocurso:

"Se interpone ante el Ministerio de Finanzas Públicas, dentro del plazo de diez días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria del Recurso de Revocatoria por parte de la Dirección General de Rentas Internas, para que le sea concedido la interposición de dicho Recurso".²²

2.5.5 Recurso Contencioso Administrativo:

El Recurso Contencioso Administrativo se interpone contra las resoluciones de los Recursos de Revocatoria y de Reposición, dictadas por el Ministerio de

²² Artículo 155, Decreto 6-91 del Congreso de la República. Código Tributario.

Finanzas Públicas, ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

La razón por la cual se interpone este Recurso, es porque el contribuyente ve afectados sus intereses, y considera que la resolución del Ministerio de Finanzas no ha sido apegada a la ley.

Es de hacer notar que este Recurso sale del ámbito administrativo y pasa a formar parte de lo Jurisdiccional, es decir ya se tiene un litigio entre contribuyente y el Ministerio de Finanzas a nivel de Tribunales; por lo que al ser ventilado en estas instancias, el Contador Público tendrá que ser auxiliado por un Abogado.

CAPITULO III
LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS DESDE EL PUNTO DE
VISTA DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
COMO DEFENSA DE LAS EMPRESAS LUCRATIVAS
EN GUATEMALA

1. METODOS DE DEFENSA DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR:

Básicamente se trata de dar un lineamiento para que el Profesional de la Auditoría pueda en cualquiera de los momentos que se describen en los distintos subtítulos o puntos de esta tesis, dar una asesoría a su cliente, asimismo, saber enfrentar con propiedad y conocimiento los problemas que se devienen de revisiones del ente Fiscalizador, los cuales serán algunos de los escalones dentro del procedimiento administrativo. Dentro de éste, lo ideal sería que se tuviera la posibilidad de quien lo tramitara, de tomarlo desde el principio, es decir desde la primera impugnación que hubiere de plantearse como defensa a los ajustes formulados dentro del expediente, lo que significa el primer recurso a que se tiene opción contra una Providencia corrida al contribuyente, derivado como ya dijimos de unos ajustes por errores de cálculo, por omisión de ventas, por gastos que el revisor de la Administración Pública haya considerado que no tienen origen, derivado de la actividad a que se dedica la Empresa, etcétera. Si mencionáramos cada uno de los casos por los cuales puede existir reparos o ajustes, consideramos que no se loograría detectar o mencionar algunos, ya que nuestras leyes no sólo son tan extensas, sino que también muy

ambiguas, a la vez que su interpretación queda por último a criterio de los Señores que en cada uno de los departamentos de la Administración se encargan de hacerlo.

Los métodos que considero aplicables para diseño generalizado, serían los siguientes:

1.1 Método Preventivo:

Considerando los distintos métodos que trataremos, estamos en la certeza que éste es el que le podríamos decir que el Contador Público y Auditor idealizaría, ya que éste es el resultado de una asesoría constante y las revisiones periódicas, con lapsos cortos a efecto se pueda efectuar dicha revisión a cavallidad, es decir al 100%. Obviamente, esto es muy oneroso para el contribuyente, ya que conlleva una serie de horas a aplicar por parte del Profesional como trabajo de revisión.

En la actualidad, existen una gran cantidad de Empresas, las cuales tienen en algunos casos su propia Auditoría Interna, quienes permanecen a tiempo completo dentro de la institución, no sólo se ocupan de observar el cumplimiento de los aspectos fiscales, sino los demás requisitos que se le atribuyen a un buen sistema de control interno completo para la buena marcha de la Empresa en todo aspecto, tales como: autorización previa por la gerencia o el Consejo de Administración; disponibilidad presupuestal, etc.

El Sistema Preventivo consiste en que cada operación que se efectúa dentro de la Empresa por parte de cualquiera de los

departamentos que la conforman, lleve la documentación legal requerida, a la vez que guarde las normas legales e institucionales establecidas dentro del contexto del Control Interno implantado. A esto se le llama **GLOSA PREVENTIVA**.

En la frase Glosa Preventiva, tenemos que la acepción de la palabra GLOSA es: "Nota en un documento o libro de cuentas". La palabra PREVENTIVA indica: "Dícese de lo que previene", entonces es la acción y efecto de prevenir o disponer con anticipación, prepararse de antemano para una cosa o evento subsecuente.

Con esto tenemos que es "La explicación de un texto a efecto de prevenir con anticipación o preparar de antemano algo para un evento subsecuente. A la vez de obtener un proceso de contabilidad que proporciona medios de control dinámicos y funcionales, con información rápida, completa, veraz y oportuna sobre la ejecución de las operaciones con normas de operación predeterminadas.

Entonces tenemos que el Profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, dentro de este contexto, para nuestro tema de prevención fiscal, tendrá que tener todos los alcances y medios suficientes, como la total preparación dentro de este campo para observar que cada uno de los asientos contables tenga la documentación pertinente como documento de soporte, y que cada uno de estos documentos, ya que en la actualidad, las leyes son muy específicas, lleven los requisitos mínimos legales, ya sean estos documentos por

erogaciones monetarias, registro de ingresos y cualquier otro que sirva dentro de la Contabilidad para operatoria por mínima que sea o tan interna que se crea.

Desde este punto de vista el método de prevención o Glosa Previa, deberá no ser limitativa ya que dependerá de la magnitud de la Empresa y su Sistema de Control Interno. Es decir, cada Empresa tendrá sus reglas, como por ejemplo: El control a través del presupuesto que se le haya diseñado; disposiciones que emanan de la Junta Directiva, del Consejo de Administración e incluso de la misma Gerencia de la Empresa.

1.2 Método de Recolección de documentación antes de un Posible Reparó:

Regularmente, el Profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, al efectuar una Auditoría detecta una serie de anomalías dentro de las operaciones regulares de la Empresa. Esto como es sabido, es motivo de señalamientos, lo cual dentro de su informe va como una debilidad, de que adolece la contabilidad de ciertos mecanismos que traducen la veracidad de los resultados, es decir las debilidades que tienen que ser objeto de reparación, a la vez que se hacen las recomendaciones para suprimir las deficiencias.

Esas recomendaciones de procedimientos o medidas a tomar, regularmente dentro del informe que se rinde a la entidad contratante o cliente, se citan en cada uno de los Departamentos y se indica qué normas o leyes se están

transgrediendo en el proceso de formulación de información financiera.

Partiendo de estas deficiencias, el Contador Público y Auditor al llevar a cabo su revisión, podrá mediante este método, recabar toda la documentación necesaria para respaldar los registros contables.

Este método de recolección de información o documentación, incluye entre otros, los siguientes procedimientos:

- a) Observación y fiel cumplimiento a Principios de Contabilidad, Normas Legales y Fiscales:

Mediante este procedimiento el Contador Públicos y Auditor podrá asegurarse, que si la Empresa se apega a Principios Contables, así como a las Normas legales y Fiscales que le son aplicables, los documentos representan un verdadero soporte de las operaciones efectuadas.

- b) Verificación de los Requisitos Mínimos Legales que debe cumplir la documentación:

Con esta verificación, se podrá en un momento dado, sustituir o reemplazar, siempre apegado a la ley, la documentación que no llene estos requisitos, a fin de que el respaldo de las operaciones contables quede totalmente garantizado.

- c) Oportuno Registro de las Transacciones:

Este procedimiento, también es muy importante, dentro de este método, ya que el oportuno registro de las transacciones efectuadas, evitará que los documentos sean extraviados, así como mal operados.

- d) Fiel Apego a los Plazos en enterar los tributos al Ente Fiscal:

Partiendo de que las Declaraciones Juradas mediante las cuales se hace el correspondiente pago de los tributos, constituyen parte de la documentación importante de una Empresa, el que dicho pago se haga dentro de los plazos establecidos por las leyes tributarias, representa para el Contador Público y Auditor un factor importante en la aplicación de este método, ya que esto evitará posibles reparos posteriores, por parte del ente fiscalizador.

1.3 La Defensa Propiamente Dicha, Posterior al Reparo:

La defensa por los diversos reparos que puede hacer la Dirección General de Rentas Internas, pueden tener su origen en auditorías de campo o de gabinete, la primera se lleva a cabo cuando la fiscalización se realiza en el domicilio fiscal del contribuyente y la segunda cuando la revisión se hace sobre las declaraciones juradas en la propia Dirección General; en ambos casos el procedimiento es el siguiente:

1.3.1 Notificación:

"Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos".

De esta cuenta, todo el resultado de la revisión practicada es dada a conocer al contribuyente, (esto incluye el pliego de ajustes, explicaciones, integraciones, liquidaciones, anexos, multas, etc.), conjuntamente con una Providencia, que no es más que el documento en el cual se corre una Audiencia al contribuyente, de acuerdo con lo establecido en las leyes impositivas.

Esta "notificación se hará en forma personal, debiendo entregarse al contribuyente las copias respectivas, dentro del plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente de dictada la resolución".²³

1.3.2 Evacuación de Audiencia:

"Al notificar al contribuyente o su representante, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles prorrogables por quince (15) días hábiles más, por una sola vez, a efecto de que formule descargos y ofrezca los medios de prueba que

²³ Artículo 130 al 132. Decreto 6-91 del Congreso de la República. Código Tributario.

justifiquen su oposición y defensa.." 24

Tenemos entonces que una vez se haya notificado al contribuyente, el resultado de la fiscalización, éste cuenta con treinta días hábiles para poder evacuar la audiencia concedida, plazo durante el cual deberá estudiar los ajustes formulados por el Auditor Fiscal, y determinar su conformidad o inconformidad con los mismos.

"Para la Evacuación de la Audiencia, el contribuyente deberá presentar un Memorial con todas las formalidades que establece la ley".25

1.3.3 Del Período de Prueba:

Conjuntamente con el memorial, el contribuyente podrá presentar las pruebas para su oposición y defensa, las cuales podrán ser copias o fotocopias de aquellos documentos que respalden los hechos en cuestión. "En el caso que no pudiera hacerlo dentro del plazo de la Audiencia, en el mismo memorial deberá solicitar prórroga, la cual será concedida por un plazo de quince días hábiles improrrogables".26

"Si el contribuyente presenta todas las pruebas antes de finalizado el plazo de apertura de prueba, él mismo podrá

24 IBID, Artículo 143.

25 IBID, Artículo 122.

26 IBID, Artículo 143 y 146, segundo párrafo.

solicitar que se declare vencido, a fin de proseguir con el trámite correspondiente".²⁷

1.3.4 De la Resolución o Acto de Pronunciamiento de la Administración Tributaria:

"Concluido el procedimiento, corresponde a la Administración Tributaria dictar Resolución, dentro de los 30 días hábiles siguientes".²⁸

En esta resolución, la Administración Tributaria podrá confirmar la totalidad de los ajustes, si en caso las pruebas ofrecidas no llenan los requisitos establecidos. Parcialmente, si algunas de las pruebas ofrecidas y presentadas, sí llenan requisitos legales o que los argumentos nuestros sean valederos ante la opinión del encargado de resolver; y habrá una absolución total o desvanecimiento de los ajustes formulados si las pruebas presentadas son totalmente satisfactorias para su descargo.

1.3.5 Recurso de Revocatoria:

De ocurrir que se confirmen total o parcialmente los ajustes, se tendrá la ocasión de estar nuevamente frente a la Administración Tributaria, a través de "la interposición del Recurso de Revocatoria, para lo cual se tienen diez (10) días

²⁷ IBID, Artículo 143.

²⁸ IBID, Artículo 149.

hábiles para prepararlo y presentarlo, pudiendo presentar más pruebas".²⁹

Este Recurso "se interpondrá por escrito por el Contribuyente o responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución, quien se limitará a conceder o denegar el trámite del mismo".³⁰

Siendo el Recurso de Revocatoria un Recurso jerárquico, la Dirección General de Rentas Internas eleva las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas, en un plazo de 5 días hábiles; quien conoce hasta dictaminar y notificar la resolución respectiva, la cual podrá variar a la de la Dirección General, confirmando algunos ajustes, los cuales ya habían sido desvanecidos por parte del revisor anterior que conoció el expediente hasta la revocatoria, así también podrá desvanecer algunos otros que la Dirección General haya confirmado.

" La gestión del Ministerio de Finanzas, dura treinta (30) días hábiles para emitir la resolución respectiva, esto a partir de la fecha en que le fue elevado por parte de la Dirección General de Rentas Internas".³¹

1.3.6 Recurso de Reposición:

²⁹ IBID. Segundo Párrafo, Artículo 154.

³⁰ IBID. Segundo párrafo, Artículo 154.

³¹ IBID. Quinto Párrafo, Artículo 154.

El Recurso de Reposición procede cuando una autoridad ha dictado un acto o pronunciado una resolución administrativa, que vulnere un derecho establecido con anterioridad en favor del contribuyente por una ley o un reglamento.

El fin que persigue el interponente es el de someter determinadas consideraciones a la indicada autoridad para que ésta, revoque el acto o decisión recurrida.

De acuerdo a nuestra legislación, "el Recurso de Reposición podrá interponerse contra las resoluciones emitidas por el Ministerio de Finanzas Públicas, el que se tramitará dentro de los plazos y en la forma establecida para el Recurso de Revocatoria".³²

1.3.7 Ocurso:

"El Recurso de revocatoria podrá denegarse por parte de la Administración Tributaria, si en caso es considerado improcedente, a lo que cabe que dentro de los siguientes diez (10) días de notificada la denegatoria, se podrá Ocurrir al Ministerio de Finanzas Públicas, pidiendo se le conceda el trámite del mismo".³³

Si el recurso es concedido, continuará su trámite normal y será

³² Ob. Cit. Artículo 158.

³³ IBID, Artículo 155.

conocido por el Ministerio a través de su cuerpo de asesores.

Se debe tomar en cuenta que "si se declara sin lugar el recurso, por parte del Ministerio de Finanzas, se impondrá al recurrente una multa de sesenta quetzales (Q. 60.00) y se ordenará se archiven las diligencias del mismo".³⁴

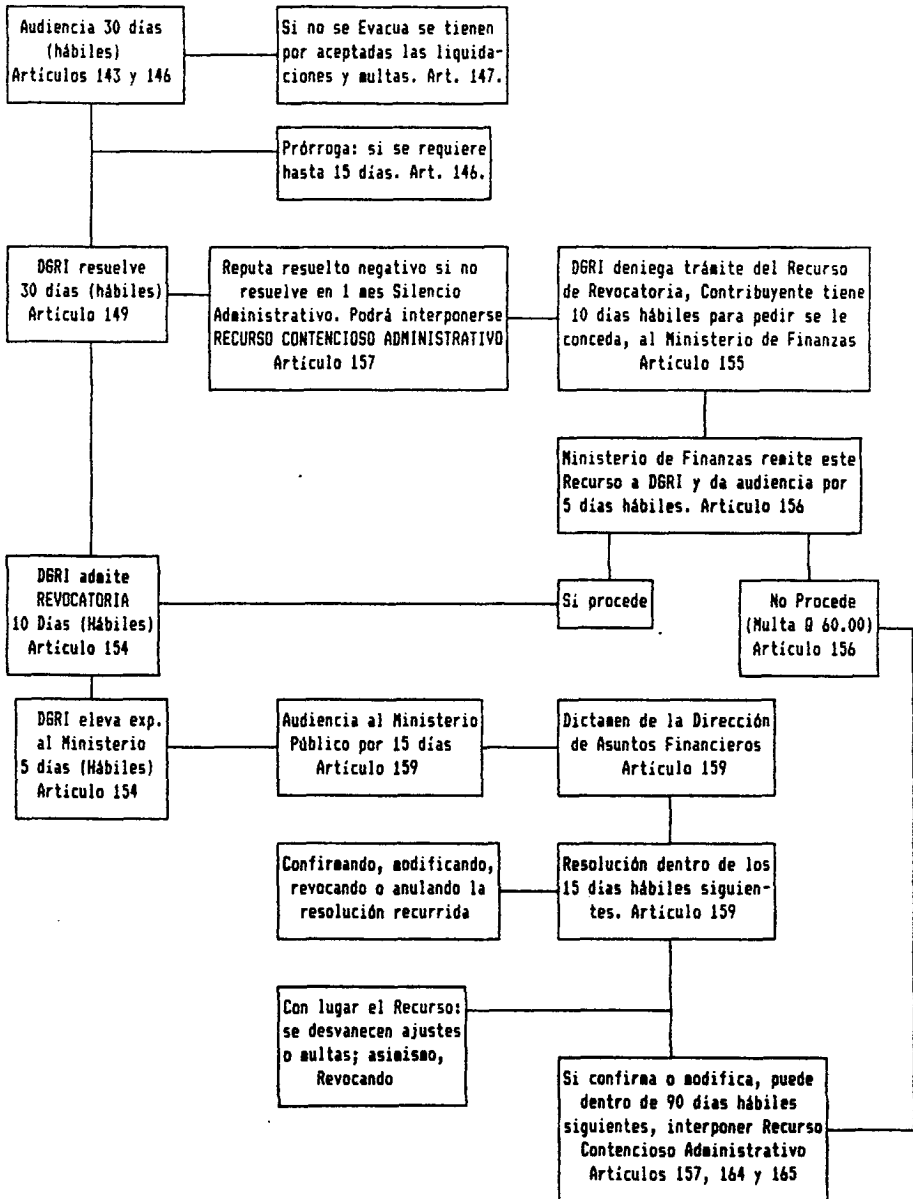
Es pertinente hacer notar que la interposición de este recurso, debe ser muy conscientemente planteada, para no caer en el error y ser multado al declararse improcedente, ya que posteriormente a ello sólo quedará la vía jurisdiccional, con el Recurso de lo Contencioso Administrativo.

El éxito de cualquier gestión que se haya efectuado hasta este último paso, es muy importante, ya que con esto puede darse una opinión positiva de la actuación del Contador Público y Auditor, lo cual será más que satisfactorio, tanto para él, como para el cliente, al menos se considera que ha sido un éxito si en caso lo planteado y pedido dentro de los recursos interpuestos, haya sido aceptado por la Administración Tributaria.

A continuación, se exhibe un bosquejo de los procedimientos y sus diversos Recursos a plantearse, derivado de los ajustes formulados por la Administración Tributaria a un Contribuyente.

³⁴ IBID, Artículo 156.

FLUJOGRAMA PARA LA INTERPOSICION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS



2. ELEMENTOS QUE CONFORMAN LAS OPCIONES DE DEFENSA DENTRO DE LOS DISTINTOS PROCESOS Y RECURSOS:

En los tres subtemas precedentes, se hizo el esbozo de lo que son los distintos métodos que consideramos son las bases que fundamentan la posible defensa de los intereses de un cliente, puede ser esta natural o jurídica, todo desde luego desde el punto de vista muy profesional, actuando en función de dependiente, o de Auditoría Interna, o externamente en forma independiente, simplemente como un asesor, no importa de la forma que sea, lo interesante es que se sepa actuar dentro de este ámbito.

Este subtema, sobre los elementos que conforman las opciones de defensa dentro de los distintos procesos y recursos, podemos ubicarlo en cualquiera de los métodos descritos con anterioridad, tenemos entonces la convicción, que los tres elementos que describiré a continuación, de obtenerse en detalle, significa un alto porcentaje de ventaja y con muchas posibilidades de poder actuar de mejor forma dentro del proceso de defensa a preparar.

Los Elementos son los siguientes:

2.1 Documentación Como Prueba Fehaciente de los Asientos Contables

Es de esperarse siempre que

el Contador Público y Auditor, tenga el cuidado y la diligencia de cerciorarse de que todo asiento o registro contable cuente y esté respaldado con evidencia documental y que la sumatoria de las cifras que amparan sea igual a la cantidad aplicada en la suma final de la partida, observando que cada una de las cuentas aplicadas también sea la adecuada, de acuerdo a la nomenclatura.

Al referirnos a evidencia documental, no sólo debemos observar que cumpla con requisitos fiscales, sino también tendremos que ver que vaya de acuerdo a la actividad empresarial o giro del negocio y que esta erogación tienda a dar auge a la mayor productividad, dicho sea de una manera técnica dentro de la Legislación vigente, que sirva para generar renta, y literalmente "Los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas."³⁵

Es obvio que dentro de una inspección por parte de la Dirección General de Rentas Internas, el Auditor Fiscal tenga discrepancias con nuestro criterio y ubicar gastos que él considerará que no son necesarios para generar

³⁵ Artículo 38. Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

rentas, o que deben capitalizarse. Es necesario ser lo suficientemente explícito en los conceptos o en el destino dado al bien o el servicio adquirido, claro tendrá que decir que es para una actividad de la Empresa o si es algún gasto que se crea personal, tendrá que indicarse que es algo que cubre alguna actividad propiamente del personal de la Empresa, lo cual sí es necesario.

2.2 Archivos Clasificados Debidamente:

Es necesario que los archivos de una Empresa, en lo que respecta a lo contable, estén debidamente identificados, no importando la magnitud de la papelería ni la magnitud de la Empresa, ya que ésta tendrá que ser para el mismo fin. No nos referimos a los fines estadísticos que normalmente interesan más en una Empresa organizada en su totalidad, ya que si vamos a una Empresa pequeña, lo estadístico no forma parte de las operaciones diarias.

El primer archivo que tendremos que diseñar, será el de la documentación legal, es decir en el que tendremos que guardar cada uno de los documentos que intervinieron desde la apertura del negocio, si es Sociedad, la Escritura de Constitución, el Nombramiento del Representante Legal o mandatarios, copias de los formularios de Inscripción tanto

en el Registro Mercantil, Dirección General de Rentas Internas, o cualquier otra dependencia que intervenga de acuerdo a la actividad de la Empresa.

La participación del Auditor, ya sea Interno o Externo de una Empresa, en relación a lo mencionado anteriormente es básico, ya que es oportuno contar con ello al iniciarse la actividad de la Empresa, o constituirse la Sociedad.

Como ejemplo de archivos debidamente clasificados, podríamos decir que el primero sería el de "LEGALES", como título. A continuación el primer fólder o carpeta, conteniendo el Sub-título "CONSTITUCION", en el cual estará la Escritura de Constitución de la Sociedad, sus modificaciones o ampliaciones y otros documentos relacionados. La Segunda Carpeta sería la de "REPRESENTACION LEGAL", la que contendrá el o los documentos en original, debidamente inscritos en el Registro Mercantil, así como en la Dirección General de Rentas Internas. Dentro de esta misma carpeta se tendrán fotocopias legalizadas.

La Tercera Carpeta sería con un Sub-título que identifique las distintas Dependencias Públicas donde se inscribió o debe estar

registrada la Empresa y la Sociedad y cualquier otro documento que se relacione con las Dependencias del Estado.

Como Segundo Título, podríamos poner el de "IMPUESTOS", el cual indicará los diferentes tributos a los que se está afecto.

Como tercer título, se identifican los "ACTIVOS FIJOS", los que sí se recomienda que sean apartados los originales de los documentos y archivados, dejando únicamente como en el segundo título, fotocopia de cada uno de ellos, ya que dentro de ésto por estar más a la mano, hasta el reclamo por una garantía podría hacerse más fácil.

El orden de las carpetas a usar dentro del título éste, sería el que guarda el Inventario, como por ejemplo:

Carpeta No. 1 Maquinaria
Carpeta No. 2 Mobiliario y Equipo
Carpeta No. 3 Herramienta
Carpeta No. 4 Inmuebles
Carpeta No. 5 Terrenos (por si se tienen separados del anterior)

y así sucesivamente conformando un archivo que facilite la localización de los documentos y que se observe cronología y oportunidad para su verificación.

2.3 Conocimiento de las Leyes Tributarias hasta la entrega de la prueba dentro del Proceso, al Jurista que se encargue del Juicio de lo Contencioso Administrativo y cualquier otro posterior:

Básicamente, el conocimiento de esta legislación es esencial, ya que de allí depende en mucho el éxito del informe que deba presentar ante un cliente o al Consejo de Administración.

Inicialmente nos limitamos a decir que los conocimientos básicos, son referentes a la presentación de los distintos recursos administrativos con la suficiente preparación de la documentación o argumentos necesarios.

El pleno conocimiento de todo lo tributario prescrito dentro de las leyes y el Código propiamente dicho, evitará que al Profesional se le dificulte la preparación del expediente, es la totalidad de la documentación como prueba de descargo de lo que no pudo desvanecerse dentro de la instancia administrativa, es decir la que le tocó agotar a la entidad y sobre la cual no causó el efecto deseado que era el del total descargo de los ajustes que se le imputaran desde la revisión efectuada por la Dirección General de Rentas Internas a través de su cuerpo de inspectores.

C o m o y a s e c i t ó
anteriormente, en la actualidad la
situación se complica al no
aceptar la Dirección un Recurso de
Revocatoria en favor del
contribuyente, si considera que
todo lo actuado es suficiente y ya
no ha lugar elevar el expediente
al Ministerio de Finanzas para que
resuelva, porque allí ya se
resolvió, de manera que aquí no
sólo tendrá que ser el pleno
conocimiento sino también la
astucia que se haya tenido para
plantear el primer recurso.

Todo lo que concierne a la
impugnación que se ha formulado
con anterioridad, asimismo, los
puntos de vista que hemos de
explicar al entregar el expediente
al abogado, son solamente nuestros
criterios en materia fiscal, es
decir nuestra opinión, para cuando
el Jurista lo analice desde el
ángulo Jurídico.

La misión de la entrega de
los autos al abogado es
aconsejable que se haga por parte
del contador Público, en una forma
personal y muy ordenada, el que
tendrá por fin, el logro de los
mayores alcances bajo el punto de
vista de ambos. Esto no descarta
la posibilidad de tener algunas
otras sesiones con el letrado,
para formar nuevos criterios.

2.4 Requisitos para elaborar el Recurso Administrativo:

Los Artículos 121 y 122 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, establecen los requisitos mínimos que deben contener los Memoriales iniciales en la Vía Administrativa, en los dos primeros Recursos (Presentación de Pruebas, Impugnación o Evacuación de Audiencia y Revocatoria), aún este último, para que sea elevado al Ministerio de Finanzas Públicas para su Resolución. La siguiente instancia, de no aceptar la resolución del Ministerio de Finanzas, o sea haber agotado la Vía Administrativa, será el planteo de la demanda ante un Tribunal de lo Contencioso Administrativo. En este caso debe observarse lo que establece el Decreto Legislativo 1881, Ley de lo Contencioso Administrativo.

El memorial inicial debe estructurarse en 4 secciones así:

PRIMERA: Autoridad, funcionario y Dependencia a quien va dirigido; Identificación plena del Contribuyente si actúa en Representación de alguien, debe acreditar su personería; domicilio para recibir citaciones y notificaciones.

SEGUNDA: La exposición de los hechos que origina dirigirse a la Administración Tributaria enumerados correlativamente, los necesarios en forma explícita.

TERCERA: Solicitud o Peticiones también enumerados correlativamente, los que sean necesarios y relacionándolos con lo expuesto. Esta sección debe ser congruente con los hechos.

CUARTA: Base Legal en que se fundamenta la impugnación, alegato o solicitud, citando los artículos, leyes, acuerdos, reglamentos, etc.; la fecha; y firma del presentado.

Esta modalidad puede variar, es decir lo que se trata de dar a conocer, es la forma de cómo obrar a efecto de llevar a cabo su presentación.

De conformidad con los puntos anotados, el memorial podrá adoptar algunas de las siguientes formas, observando lo preceptuado por el artículo 61 del Código Procesal Civil y Mercantil.

PRIMERA PARTE:

Señor
Director General de
(La Dependencia a la cual se
dirija)

(Cuando se trate de una persona
individual)

Nombres y apellidos completos,
edad, estado civil, nacionalidad,
profesión, Domicilio, Lugar para
recibir notificaciones, Calidad
con la que Actúa (Propietario,
contador, etc.), Número de
Identificación tributaria-NIT.

(Cuando se trata de una persona
jurídica)

Nombres y Apellidos completos,
edad, estado civil, nacionalidad,
profesión, domicilio, lugar para
recibir notificaciones, acreditar
la personería con la que actúa,
Número de Identificación
Tributaria-NIT.

SEGUNDA PARTE:

----- HECHOS -----

PRIMERO: Se hace referencia a la
Audiencia concedida identificando
la providencia correspondiente.

SEGUNDO: (hasta el punto que sea
necesario) Relación de los hechos
a que se refiere la impugnación.

TERCERA PARTE:

----- P E T I C I O N E S -----

Las Peticiones se enumeran así
1o., 2o., 3o., etc.

CUARTA PARTE:

Base Legal: Se citan las Leyes en la que se basa la argumentación y alegato

Lugar y fecha

Firma del Solicitante

A efecto de dejar un claro procedimiento de lo que ocurre en un proceso administrativo de reparo por parte del Ente Fiscalizador (para nuestro ejemplo la Dirección General de Rentas Internas); y la defensa a plantearse por parte del Contribuyente, se ha diseñado un ejemplo en su totalidad. Dicho caso práctico podrá apreciarse dentro de un anexo al final de nuestro trabajo, el cual va desde el reparo propiamente dicho hasta la resolución por parte del Ministerio de Finanzas Públicas, únicamente quedando la demanda dentro del proceso, del Contencioso Administrativo, el cual ya será por parte del Profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, un paso a entregarle, al Abogado designado que se encargue de dichas diligencias, desde la demanda en el Tribunal hasta la instancia que se necesite agotar en aras de una justa, ecuánime y equitativa aplicación de la justicia.

CAPITULO IV FUNCION DEL C.P.A.

1. COMO AUDITOR INTERNO:

Dentro de la gama de actividades y los campos que puede incursionar el Contador Público y Auditor está la Auditoría Interna, ésta que se denota porque el profesional, es parte del personal de la institución, sea esta pública o privada conlleva la responsabilidad del control de las transacciones, la evaluación constante del Control Interno midiendo la eficiencia y eficacia de la administración.

La Auditoría Interna comprende no sólo la verificación de las transacciones registradas, la evaluación de los controles internos, sino que el Profesional desempeña una función de asesor y consultor y como tal, su trabajo no reemplaza la función que tiene la Auditoría Externa, sino que puede ser apoyo para la ejecución de esta auditoría.

Generalmente, la función del Auditor Interno conlleva entre otros: verificar el efectivo y los valores, confirmar saldos de cuentas por cobrar y por pagar, analizar y verificar las transacciones y rendir los informes. Además, el Auditor Interno puede realizar también ciertas operaciones que se encuentran relacionadas con el

departamento contable, como lo son, entre otras, la preparación de declaraciones de impuestos, y el análisis de la situación impositiva de la empresa.

En este sentido si partimos del criterio de la Auditoría Interna como una función preventiva, podemos señalar que el asistir a la Administración en el proceso tributario, es una labor primordial del Auditor Interno. Esforzarse por impedir, o al menos poner en evidencia a tiempo para ser subsanado, todo error en este aspecto.

El campo de trabajo del Auditor Interno, dentro del área fiscal o tributaria en una Empresa es muy extenso, y en él se perfilan características, que según sean complejas las actividades empresariales y múltiples sus negocios, se precise de un estudio más detallado de la información requerida.

A este respecto, como se señala en el Capítulo anterior, en el Punto 1.1) Método Preventivo, el Auditor Interno en este caso, tendrá como obligaciones las siguientes:

- a) Velar por mantener una situación fiscal sana de la Empresa
- b) Verificar la efectividad del Sistema de Control Interno.
- c) Revisar y asesorar todas las operaciones en las que intervengan aspectos que tengan repercusiones

impositivas, para verificar que se apeguen a las leyes fiscales.

- d) Lograr que la Empresa cumpla con sus obligaciones dentro de los marcos legales y tributarios, procurando el mayor ahorro posible, aplicando estrategias fiscales en las operaciones que se realicen.
- e) Velar porque los Impuestos sean pagados en tiempo; y correctamente, a efecto de evitar multas y cualquier otro ajuste posterior.
- f) Proporcionar a la Empresa todos los beneficios fiscales que le sean aplicables.
- g) Deberá observar ciertos aspectos relacionados con los requisitos mínimos legales que debe contener cada documento que sirve de soporte de los registros contables, tales como:

- Las facturas, notas de Crédito, Notas de Débito y Notas de Envío, deberán contener como mínimo: La denominación del documento de que se trate, numeración consecutiva de cada tipo de documento, nombre completo, denominación o razón social, NIT; y dirección del establecimiento emisor, fecha de emisión; que estén emitidos a nombre de la

Empresa, NIT, descripción de la venta o prestación de servicios que se trate, con sus respectivos valores, el monto del IVA y el monto total.

- h) Verificar, que los montos que aparecen en los registros auxiliares, coincidan con las declaraciones Juradas presentadas.
- i) Verificar que se hagan las Retenciones por concepto de I.S.R. en los casos que establece la Ley.
- j) Tener un amplio conocimiento de las Leyes Tributarias, a efecto de poder corregir cualquier mala aplicación o interpretación por el Departamento de Contabilidad.

Es indudable que el Auditor Interno, debe poseer un amplio conocimiento de las Leyes Tributarias, ya que es él, quien deberá asesorar a la Empresa como profesional idóneo, en los momentos cruciales en que exista una discrepancia entre ésta y la Administración Tributaria, como resultado de una revisión fiscal. En efecto se trata de una actividad perfectamente enmarcada dentro del quehacer del Auditor Interno, pero para que su trabajo tenga los resultados óptimos, realmente debe estar capacitado para ello; es decir, debe saber estudiar el caso que se presente, y plantear la defensa del contribuyente totalmente apegado a la ley, demostrando su capacidad y honestidad

para este tipo de trabajos.

En este aspecto es importante señalar entonces, que la actuación del Auditor Interno, tendrá la misma responsabilidad que la de un Auditor Independiente; y el trabajo a realizar será el mismo, con la ventaja aún que el Auditor Interno, ya conoce las actividades de la Empresa, lo cual facilitará el desarrollo del mismo.

Sin duda el conocimiento integral que se tiene de las operaciones de la Empresa, permite aplicar más fácilmente estrategias, formular opiniones o resolver consultas en una forma más eficiente, sobre todo utilizar medidas preventivas, derivado de la especialización fiscal específica que se ha adquirido sobre las actividades de la Empresa.

2. COMO AUDITOR EXTERNO:

Mucho se ha hablado del amplio campo de trabajo del Contador Público y Auditor, como Auditor Independiente, el grado de especialización que adquiere en ciertas áreas, le permite que su proyección sea cada vez mayor y ofrezca un trabajo más profesional.

En este sentido, cuando hablamos del Campo Tributario o Fiscal, definitivamente nos estamos refiriendo a un servicio que no puede prestar de mejor forma más que un Especialista en esa área, y en ese sentido el Contador Público y Auditor reúne esas condiciones. Este campo requiere

normalmente que la Empresa u organización cuente con un Asesor o Grupo de Asesores quienes se encarguen de los asuntos de esta índole.

Generalmente encontramos que el Empresario o Contribuyente, desconoce casi en su totalidad la aplicación de la leyes tributarias, lo que origina la demanda de los servicios de un profesional versado en esta rama de la legislación nacional.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, y específicamente las Normas Personales obligan al Contador Público y Auditor a esa constante actualización, ya que cuando se está dictaminando sobre Estados Financieros debe observarse los aspectos impositivos relativos, con el objeto de verificar su adecuado cumplimiento.

2.1 Planeación y Supervisión:

La auditoría de Estados Financieros, al igual que cualquier otra actividad que realice el Contador Público y Auditor, requiere de una adecuada planeación y supervisión.

A este respecto la Norma Básica Relativa a la Ejecución del trabajo, exige que la Auditoría deba Planearse adecuadamente y los ayudantes, si los hay, deben de supervisarse apropiadamente.

No obstante, aún cuando el análisis que se está realizando no sea precisamente sobre la razonabilidad de los Estados Financieros, es decir, no se esté llevando a cabo una auditoría de Estados Financieros, específicamente, el trabajo del Auditor Independiente deberá observar siempre los procedimientos básicos establecidos.

Para el caso que nos atañe, se ha indicado ya, el importante papel de Contador Público y Auditor, como Asesor en Materia Tributaria, empero cuando éste presta un servicio de asesoría constante, siempre existe un margen de error, considerando equivocaciones u omisiones involuntarias, por parte del personal que trabaja la contabilidad de la Empresa, que pueden afectar tanto el interés de ésta, como el del fisco.

Al planear el examen, el Auditor debe considerar, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Recolección de Información
Acerca del Cliente:

El propósito de reunir información acerca del cliente, es lograr conocer las características del negocio y el medio en que

opera, lo que le ayudará al Auditor, a decidir el alcance y énfasis relativo al trabajo a realizar. Además de esto "lo que el Auditor necesita comprender acerca del Cliente, incluye:

- Naturaleza del negocio.
- Productos o servicios principales y su volumen relativo de ventas.
- Estructura y capital social.
- Capitalización y financiamiento.
- Naturaleza de las operaciones de fabricación o procesamiento.
- Sistemas de contabilidad, presupuestos e informes.
- Políticas de mercadeo y métodos de distribución.
- Volumen de compras.
- Capacitación del personal que procesa y controla la información financiera".³⁶

b) Identificación de Areas Críticas:

"El auditor debe identificar las áreas significativas de auditoría a fin de elaborar una estrategia que concentre los esfuerzos del equipo de auditoría en aquellas áreas de mayor riesgo, minimizando con ello la posibilidad de emitir una opinión

³⁶ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Normas de Auditoría No. 3, Pág. 15

inapropiada sobre la información financiera."37

Al determinar cuáles son las áreas críticas o significativas, el Auditor deberá tomar en cuenta situaciones complejas de auditoría donde se requieren conocimientos especializados, así como también ajustes significativos efectuados en Auditorías de años anteriores, prestando particular atención a los asuntos que pueden afectar el trabajo a realizar.

En este aspecto, el Auditor deberá considerar como áreas críticas, las que de acuerdo al análisis de los Ajustes formulados por parte de la Dirección General de Rentas, representen más problema para la Empresa, es decir, determinará cuáles de los Ajustes son realmente importantes para los intereses de la Empresa; y merecen por ende mayor atención al ser impugnados.

c) Coordinación con el Cliente:

El Auditor definitivamente, deberá ponerse de acuerdo con el Cliente, a efecto de coordinar el trabajo a realizar, con el propósito de considerar el tiempo que debe emplear para la realización del mismo. Por ejemplo, el Auditor deberá

37 IBID, Pág. 16

arreglar con el cliente, que los registros y la papelería que éste requiera esté disponible, la colaboración del personal de la Empresa; y la estimación del espacio y mobiliario que se fuera a necesitar.

d) Otros Asuntos:

Además de los aspectos mencionados, el Auditor deberá considerar, el personal que en un caso dado él fuera a necesitar como asistente, deberá presupuestar el tiempo, y prever cualquier contingencia, que podría hacer variar el programa o plan de trabajo.

Ahora bien, para que todo el trabajo sea realizado de acuerdo a lo planificado, el Auditor, deberá en caso de utilizar asistentes, supervisar el trabajo de los mismos, a efecto de dirigir sus esfuerzos a la mejor realización de los objetivos trazados, determinando si el trabajo está siendo efectuado adecuadamente.

2.2 Procedimientos:

Como en el caso de una Auditoría de Estados Financieros, en la etapa de planeación se deberán establecer los procedimientos a seguir en el trabajo a realizar.

Estos procedimientos, no son más que los métodos que se emplearán, en el curso del trabajo, los cuales podrán variar de acuerdo a las necesidades y circunstancias.

El Auditor Independiente, podrá utilizar los siguientes procedimientos:

- a) Recolectar toda la documentación, que tenga relación con el objeto de la impugnación.
- b) Comprobar la veracidad de todos los datos contenidos en dicha documentación.
- c) Verificar que la notificación sea de acuerdo a lo que establece la ley.
- d) Verificar las Declaraciones Juradas de Rentas, si los archivos están completos y si existen los recibos o constancias de que fueron presentadas, con el objeto de establecer:

- Si la declaración Jurada está completa

- Si fue presentada en tiempo

- Si los datos en ella consignados están correctos y completos, tales como: sumas,

restas, cálculo del impuesto y demás datos relacionados con la misma.

e) Analícese los Ajustes Formulados, a fin de determinar:

- Si son correctos y se está conforme con ellos

- Si son incorrectos; y es necesario impugnarlos

- Si son incorrectos, pero no tienen trascendencia, por lo que no es necesario impugnarlos.

- Si son por errores matemáticos

- Si son por falta de comprobación o documentos que respalden la operación efectuada

- Si son por discrepancia de criterio entre el fisco y el contribuyente

- Si son por consignación de datos falsos

- Si son por omisión de algún dato importante.

f) Prepárese el material de defensa, como documentos de respaldo y bases legales en que se apoya dicha defensa.

g) Elabórese el Memorial respectivo, y anéxele todas las pruebas necesarias.

2.3 Dictamen e Informe:

Básicamente, cuando hablamos de una Auditoría de Estados Financieros, el Auditor dictamina sobre la razonabilidad de los mismos, no obstante este dictamen forma parte de un informe que es el que se presenta al cliente como resultado del trabajo realizado. Para nuestro caso, el Informe a presentar será totalmente diferente al preparado en una auditoría de Estados Financieros.

De esta cuenta, una vez terminado el trabajo de campo, en las cédulas que componen los papeles de trabajo del Auditor deben figurar todos los datos necesarios para la preparación del informe. Por ello, antes de dar por finalizada la revisión, es conveniente supervisar si se ha cumplido con el programa de trabajo y si en las cédulas consta la información requerida para la elaboración del Informe que va elaborarse.

La defensa de quien haya encomendado la revisión, sólo debe extenderse hasta donde sea compatible con la ética profesional. Esto quiere decir que no se deben presentar favorablemente determinadas

situaciones, cuando en realidad los hechos indican lo contrario.

La redacción debe ser clara y precisa y no debe contener material en exceso, solamente lo necesario. El abuso de los tecnicismos dificulta la comprensión del informe.

El informe del Contador Público y Auditor, como resultado de una defensa tributaria, deberá contener como mínimo lo siguiente:

a) Introducción:

La Introducción de un informe de este tipo, comprende la carta de presentación del mismo, la cual debe estar dirigida al cliente o a la persona que solicitó los servicios, debe además presentar todos los puntos que contiene el informe, la naturaleza de la revisión practicada, los estados anexos que se acompañan y cualquier otra información que sea necesaria anticipar, con el objeto de lograr una mejor comprensión del Informe.

b) Contenido:

El contenido comprende el resultado del trabajo realizado en forma general y en particular aquellos aspectos que se necesite especificar. Debe hacerse referencia desde el inicio al juego de papelería recibido por parte de la Dirección General, lo que incluye la Providencia, El pliego de Ajustes y la Nota de Liquidación, asimismo, las Ordenes de Pago, para aquellos casos de ajustes que se hubiesen aceptado; y su correspondiente recibo de pago, y certificación de Recepción de las copias de los Memoriales presentados, como objeto de la defensa.

Fotocopia de la Documentación presentada como prueba fehaciente, esto incluye Facturas, recibos, cheques; y cualquier otro documento que se hubiera aportado, con ese fin.

c) Conclusiones y Recomendaciones:

Esta es la Parte final, donde el Contador Público y Auditor, deberá expresar las conclusiones a las que haya llegado, con el objeto que su

cliente conozca, las causas de los ajustes formulados, las irregularidades y errores descubiertos; y a la vez las recomendaciones que él considere necesarias para los futuros ejercicios, a fin de evitar al máximo errores que provoquen este tipo de reparos.

d) Estados Anexos:

Los informes siempre van acompañados de diversos anexos. En este caso podríamos mencionar que éstos van a estar conformados por las copias de las declaraciones juradas a que se refieren los reparos formulados, y lo que ha servido de apoyo en la defensa planteada.

CAPITULO V
LEGISLACION Y TRIBUTACION FISCAL APLICABLE A
LAS EMPRESAS Y SOCIEDADES MERCANTILES
EN GUATEMALA

1. LEYES E IMPUESTOS IMPORTANTES:

Quando hablamos de legislación aplicable a las empresas y Sociedades Mercantiles, básicamente nos referimos al conjunto de normas que de una u otra forma rigen estos entes económicos y que van desde su constitución, organización y funcionamiento, sin descartar lo preceptuado en relación al cese de sus actividades.

En Guatemala, encontramos que existen leyes generales de carácter público y privado, así como leyes fiscales y leyes especiales. De acuerdo a esta clasificación, analizaremos algunas de las referidas leyes, siguiendo en lo que sea posible un orden jerárquico.

Así, dentro de la Legislación General podemos mencionar:

1.1 Constitución Política de la República de Guatemala:

La Constitución Política de la República es la ley suprema, por lo que su imperio se extiende a todas las personas (Individuales o Jurídicas) que se encuentren en el territorio nacional.

De esta cuenta, reconoce "la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes".³⁸

Por otra parte, también establece deberes, como el de "contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley y por ende obedecer las leyes".³⁹ A este respecto, cuando hablamos de contribuir a los gastos públicos, básicamente estamos hablando de tributos o impuestos, para lo que la misma Constitución establece que "se decretarán por el Congreso de la República, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo al principio de equidad y justicia tributaria".⁴⁰

Otro de los aspectos que contempla nuestra Carta Magna, es el de las obligaciones de los propietarios de Empresas, especialmente en lo que se refiere a:

- Obligación de pagar al trabajador en moneda de curso legal,

³⁸ Artículo 43, Constitución Política de la República de Guatemala.

³⁹ Artículo 135, Ob. Cit.

⁴⁰ Artículo 239, Ob. Cit.

- Otorgar al trabajador cada año, un aguinaldo equivalente al salario mensual, por un año de trabajo ininterrumpido; y el cual será proporcional para aquellos trabajadores que tuvieran menos del año de servicio,
- Indemnizar al trabajador con un mes de salario por cada año de servicio continuo cuando lo despida injustificadamente o en forma directa, en tanto la ley no establezca otro sistema más conveniente que le otorgue mejores prestaciones.
- Y otros aspectos que contempla el Artículo 102, como derechos de los trabajadores y obligaciones del patrono.

1.2 Código de Comercio de Guatemala. (Decreto 2-70 del Congreso de la República)

Este es sin duda el cuerpo legal más importante, en cuanto a la legislación general de las Empresas Mercantiles en Guatemala, ya que el mismo contiene los preceptos legales que cubren casi en su totalidad, los requisitos que éstas deben observar tanto en su constitución como en su

operación dentro del territorio nacional.

Antes de entrar a analizar lo referente a esta legislación, debemos dejar claramente definido, que cuando hablamos de "Empresas Mercantiles, nos estamos refiriendo a los Comerciantes Individuales, o Sociedades Mercantiles preparatorias de estos Entes económicos de acuerdo a lo que el mismo Código establece".⁴¹

De acuerdo a su naturaleza Jurídica, La Empresa Mercantil, se define como: " El conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósitos de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios".⁴²

De esta cuenta "las disposiciones del Código de Comercio y supletoriamente las del Código Civil se aplican a: Los comerciantes en su actividad profesional y a las Sociedades Mercantiles".⁴³

41 Artículos 2 y 3, Código de Comercio de Guatemala.

42 Artículo 655. Ob. Cit.

43 Artículos 10. y 15. Ob. Cit.

En lo que se refiere a los requisitos de operación, el Código de Comercio establece que uno de los requisitos para operar en el país, es que "deben inscribirse en El Registro Mercantil, los comerciantes individuales que cuenten con un capital de Q. 2,000.00 o más y todas las Sociedades Mercantiles, así como la Empresa o Establecimiento que representen, indicando para ello los requisitos que deberán llenar cada uno, en los formularios que para el efecto proporcionará el Registro Mercantil".⁴⁴

Por otra parte, también regula lo referente a los Registros Contables que deberán llevar. "Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Al efecto deberán llevar, cuando menos, los siguientes libros o registros:

- 1o. Inventarios.
- 2o. De primera entrada o diario.
- 3o. Mayor o Centralizador.
- 4o. De Estados Financieros.

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

⁴⁴ Artículos 334 y 335. Ob. Cit.

También podrán llevar la contabilidad, por procedimientos mecanizados, en hojas sueltas, fichas o por cualquier otro sistema, siempre que permita su análisis y fiscalización".⁴⁵

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

Las Empresas y Sociedades Mercantiles también se encuentran reguladas por el Código Tributario, considerando que el mismo fue creado con el objeto de regir las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado.

Lo referente a dichas relaciones lo podemos resumir a los siguientes aspectos:

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

1. Cuando las leyes lo establezcan:
 - a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y

⁴⁵ Artículo 368. Ob. Cit.

operaciones que se vinculen con la tributación.

- b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.
 - c) Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.
 - d) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.
2. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, los libros de contabilidad, los libros y registros especiales y los documentos y antecedentes de las operaciones que se relacionen con su situación tributaria.
3. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas,

depósitos, contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otro medio de transporte.

4. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionadas con hechos generadores de obligaciones tributarias.
5. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables
6. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.

1.5 Impuesto Sobre la Renta:

Como observamos en el Capítulo II, el cuerpo legal que contiene las últimas reformas al Impuesto Sobre la Renta, es el contenido en el Decreto 26-92, del Congreso de la República; y el cual fue creado con el objeto de modernizar, mejorar y simplificar la estructura impositiva, introduciendo una ampliación a la base de dicho tributo de acuerdo a

los principios de generalidad y capacidad de pago.

Su objeto y campo de aplicación. Forma de determinar la renta neta, la renta imponible y el procedimiento para determinar el impuesto.

1.6 Impuesto al Valor Agregado-IVA:

Para efectos de la presente ley, se entiende por "Contribuyente toda persona individual o jurídica, que realice en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados".⁴⁶

Tenemos entonces que serán contribuyentes, y se registrarán por esta ley, las empresas mercantiles, que realicen actos que caigan dentro del campo de aplicación de la misma y la tarifa a aplicar es del 7%.

1.7 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos:

La Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos,

⁴⁶ Artículo 2, Ley del Impuesto al Valor Agregado-IVA-.

es otra de las leyes fiscales aplicable a las Empresas Mercantiles que operan en el país; especialmente en los actos que se refiera a:

- Los contratos mercantiles, documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero, comprobantes de pago emitidos por las aseguradoras o afianzadoras, por concepto de primas pagadas o pagos de fianzas correspondientes a pólizas de toda clase de seguro o de fianza y sobre los recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios, para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables.

De esta cuenta encontramos que "serán sujetos del Impuesto, las empresas mercantiles que emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan cualquiera de los actos o contratos mencionados".⁴⁷

En lo que respecta a la tarifa del impuesto, encontramos que será del tres por ciento (3%).

⁴⁷ Artículo 3, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado especial para protocolos.

CONCLUSIONES

- 1.- Un alto porcentaje de las Empresas en Guatemala no cuentan con Asesores o Consultores en Materia Impositiva Legal.
- 2.- El Comerciante Individual en su mayoría y algunas Sociedades de Personas, le restan importancia a la Contabilidad, considerando que es secundaria su gestión, lo que provoca que en algunos casos la misma no se lleve a cabo de acuerdo a Principios Contables Generalmente Aceptados, y apegada a las leyes fiscales vigentes, provocando así, una discrepancia con la Administración Tributaria, cuando ésta lleva a cabo una revisión fiscal.
- 3.- La mayoría de los Contribuyentes no aportan la totalidad de los Impuestos que de acuerdo a la ley, les corresponde tributar, convirtiéndose así en evasores, debido a que la Administración Pública dificulta su propia recaudación.
- 4.- El conocimiento amplio que el Contador Público y Auditor debe poseer sobre aspectos legales-fiscales, conlleva la demanda de sus servicios; por lo que la actualización en estos aspectos es importante.
- 5.- La emisión del Código Tributario contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República vino a

unificar los procedimientos para la Defensa de los Contribuyentes, ante el Ente fiscal por los reparos que esta formula.

- 6.- El Profesionalismo y la responsabilidad del C.P.A.; y su constante actualización será garantía para el cliente en obtener resultados favorables y concretos para la resolución de sus problemas con el ente fiscal.
- 7.- Las leyes tributarias en Guatemala por ser constantemente modificadas, y lo engorroso de los procedimientos para su aplicación; hacen negligente al contribuyente para su cumplimiento, lo que hace que los recursos que provienen de los tributos no lleguen en forma pronta a las Arcas Nacionales y por ende los programas de tipo social y de inversión no se cumplan por parte del Estado.

RECOMENDACIONES

- 1.- Tomando en consideración que la información financiera es la base para la toma de decisiones y lograr una eficiente administración de las empresas para optimizar sus resultados se recomienda obtener los servicios de un Profesional de la Auditoría y Contaduría Pública, lo cual es también a nivel de consultoría constante y permanente, con el fin de estar plenamente seguros de lo que se está haciendo dentro de la contabilidad y administración de la empresa.
- 2.- Siendo la Contabilidad la que suministra toda la información financiera de una Empresa, se recomienda que a dicho departamento se le dé la debida importancia, organizándolo de acuerdo a manuales y procedimientos, de manera que los registros se encuentren actualizados y los documentos debidamente archivados, con el objeto de evitar posibles reparos por parte de la Dirección General de Rentas Internas, cuando ésta lleve a cabo una revisión fiscal.
- 3.- Partiendo del principio que los tributos son la base y principal fuente de recursos con que cuenta el Estado para llevar a cabo su función social, se recomienda que tanto los métodos o sistemas de recaudación, como las leyes que los contemplan, sean menos complicados, así como más justos y

ecuánimes, a fin de estimular al contribuyente para que pueda cumplir mejor con sus obligaciones tributarias en vez de buscar la manera de evadir dicha obligación.

- 4.- Siendo el Contador Público y Auditor el profesional idóneo para llevar a cabo la defensa del contribuyente ante el ente fiscal, por una resolución que dañe sus intereses, se hace necesario y se recomienda que el mismo cuente con una preparación adecuada y obtenga información constante y una actualización periódica de las leyes y asuntos fiscales, que le permita adquirir el grado de especialización requerida.
- 5.- Considerando que son muchos los casos en que existen controversias entre el contribuyente y la administración tributaria; y que los medios de impugnación o recursos de defensa con que cuenta el contribuyente no representan una verdadera garantía para sus intereses, se recomienda que su actuación dentro del contexto tributario sea con el mas estricto apego a la ley, cumpliendo con todas sus obligaciones tributarias, y evitando la evasión fiscal, con el objeto de lograr una verdadera justicia tributaria.

BIBLIOGRAFIA

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Código de Comercio de Guatemala, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas.
3. Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.
4. Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Gubernativo 1881 y sus reformas.
5. Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.
6. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Ley 229 y sus Reformas.
7. Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 59-87 del Congreso de la República y sus reformas.
8. Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas.
9. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Ley 72-83 y sus modificaciones.
10. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus modificaciones.
11. Ley del Impuesto de Papel Sellado y

- Timbres Fiscales, Decreto Ley 96-84 y sus reformas.
12. Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, Decreto 61-87 del Congreso de la República, y sus reformas.
 13. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 36-92 y sus reformas.
 14. Castillo Jorge Mario. Derecho Administrativo. INAP, Guatemala, C.A. 1,990.
 15. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A.. México, 1,981.
 16. Gabino Fraga. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A.. México 1,977.
 17. Colección de Textos Jurídicos. Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Facultad de Ciencias Económicas, USAC. Guatemala, 1,989.
 18. Walter B. Meigs. Principios de Auditoría. Editorial Diana. México, 1,985.
 19. Santiago López Aguilar. Introducción al Estudio del Derecho. Facultad de Ciencias Económicas. USAC. Guatemala, 1,993.

CASO PRACTICO

Hemos de hacer notar que las fechas que se han usado dentro del presente caso práctico, nombres de personas y entidades, así como registros etc. son ficticios; y los plazos fijados por la Ley son supuestos, éstas se han puesto en una forma de ejemplo, a efecto de poder presentar un caso de un periodo del Impuesto Sobre la Renta, el cual se ajustará a la aplicación de las leyes, en vigencia a partir del uno de julio de 1,992.

La intención es presentar el procedimiento aplicado o el recorrido que lleva en su secuencia lógica, a través de los distintos Recursos Administrativos a aplicar contra los ajustes formulados en contra de la gestión del Contribuyente al momento de la tributación.

En síntesis, el trabajo fue realizado en base a reparos formulados a un Contribuyente, todos ajustados a los preceptos legales existentes para el efecto, basados en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Asimismo, la impugnación respectiva en sus distintas fases, citando cada uno de los Artículos que amparan dichas impugnaciones. El caso citado es el siguiente:

AUDIENCIA, EXPLICACION DE AJUSTES, NOTA DE LIQUIDACION, CEDULAS Y ANEXOS (Reparo y/o Ajustes por parte de la Dirección General de Rentas Internas)

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Dirección General de Rentas Internas

Guatemala, C. A.

No.	_____
Ref.	_____

AL CONTESTAR SIRVASE INDICAR EL
NUMERO Y REFERENCIA

TWA-II-841-93

Guatemala, Julio 18 de 1,993

Licenciada
Irma Consuelo Fuentes
Jefe Departamento de Fiscalización
Edificio

Señora Jefe:

Cumpliendo con lo ordenado en nombramiento TWA-N-707-93, informo del resultado de la auditoría de gabinete y/o campo realizada a la Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta del Contribuyente "PROVISIONES AGRICOLAS CONEXAS, SOCIEDAD ANONIMA, NIT 00666-I, por el periodo del 01 de julio de 1,992 al 30 de junio de 1,993.

ASPECTOS GENERALES

Denominación: Provisiones Agrícolas Conexas, Sociedad Anónima.
Inscripción: En el Registro Mercantil bajo el Número 24680, folio 041, Libro 59 de Sociedades Mercantiles.
Representación: La Señora ALBINA ARISTIZZAGA DE SZURGUEN, quedó inscrita en el Registro Mercantil como Representante Legal con vigencia indefinida, registro 40,708, folio 018, libro 46 de Auxiliares de Comercio.
Actividad: Desarrollar y explotar productos agrícolas y pecuarios, y cualquier actividad conexas.

INGRESOS

Se integraron las cuentas "Venta de Café" y "Otros Ingresos", en un 100%, verificándose la documentación de soporte y su contabilización; no existiendo ajustes en las mismas. (Ver papel de Trabajo A).

...../2

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Dirección General de Rentas Internas

Guatemala, C. A.

No.	_____
Ref.	_____

AL CONTESTAR SIRVASE INDICAR EL
NUMERO Y REFERENCIA

.... /2

TWA-II-841-93

COSTO DE PRODUCCION

Se integraron las sub-cuentas siguientes "Mano de Obra y Prestaciones" (Ver papel de trabajo B-2) en la cual se ajusta Q. 65,000.00 por asesoría realizada por Agropecuaria Polígono 14, Sociedad Anónima; el gasto se verificó contra factura y se ajustó por no efectuar la retención del Impuesto sobre la Renta correspondiente. En la sub-cuenta "Fertilizantes, Insecticidas y Fungicidas" se ajusta la asistencia técnica de suelos y el Servicio de Pruebas de aplicación de fertilizantes por valor de Q. 1,979.72 (Ver papel de trabajo B-3) el motivo es la no retención del Impuesto sobre la Renta. Finalmente se ajusta la sub-cuenta "Reparaciones y Mantenimiento" en Q. 15,776.64 (Ver papel de trabajo B-4) por ser erogaciones que no tienen origen en las actividades del negocio.

GASTOS

Se revisó la documentación y se tabuló las siguientes cuentas: "Intereses y Descuentos (ver papel de trabajo B-5); Depreciación de Vehículos" (ver papel de trabajo B-6); "Bonificaciones (ver papel de trabajo B-7); "Viáticos al Exterior" (ver papel de trabajo B-8); "Pasajes y Transportes" (ver papel de trabajo B-9); "Gastos de Representación" (ver papel de trabajo B-10); y "Varios Gastos" (ver papel de trabajo B-11), de los cuales sólo se ajustaron GASTOS DE REPRESENTACION en Q 28,915.06 por no tener los mismos, origen en la actividad del negocio y/o no estar respaldadas por documentación legal.

COSTOS Y GASTOS

Se tomó en cuenta el LIBRO DIARIO, MAYOR, MAYORES AUXILIARES, LIBROS DE SALARIOS y toda la documentación legal y competente de respaldo de la operatoria contable.

RETENCIONES

Se revisaron las retenciones efectuadas por el contribuyente, las declaraciones mensuales y la anual, constatándose que no efectuó retenciones por Q 2,679.19 (ver cédula No. 1 de retenciones).

..... /3

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Dirección General de Rentas Internas

Guatemala, C. A.

No.	_____
Ref.	_____

AL CONTESTAR SIRVASE INDICAR EL
NUMERO Y REFERENCIA

..../3

TWA-II-841-93

CONCLUSION

El monto de los ajustes ascendió a un total de Q 111,671.42, derivó un impuesto a pagar de Q 27,917.95, además se efectúa el cobro de las retenciones no realizadas, lo cual corre en diferente expediente.

f) _____
Auditor Fiscal

f) _____
Supervisor

f) _____
Jefe del Departamento

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS
ADMINISTRACION TRIBUTARIA
DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
Guatemala, C.A.

AUDIENCIA

fecha Guatemala Julio 26 de 1993

Providencia TWA- KLM-747-93

Referencia ICFdeP/TOS/h20

Informe de la verificación fiscal de las obligaciones tribu-
tarias del contribuyente PROVISIONES AGRICOLAS CONEXAS, SO-
CIEDAD ANONIMA -----
NIT 00666-I por el (los) periodo(s) Del 01 de Julio
de 1992 al 30 de Junio de 1993 -----
presentado por el Auditor Fiscal Argentina Zeceña Flores

conforme a nombramiento TWA-N-707-93

Se concede audiencia por treinta (30) días hábiles a partir del día siguien-
te de notificada la presente, al contribuyente citado en el acápite, con domici-
lio fiscal en Villa Holanda 6-10, zona 4 -----
a efecto de que formule descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen
su oposición y defensa respecto al (a los) ajuste(s) al Impuesto Sobre la Renta
----- y la(s) multa(s) respectiva(s),
impuesta(s) por esta Dirección General, citando las leyes y aspectos técnicos en
que base su impugnación. BASE LEGAL: Artículos: 12 de la Constitución Política
de la República de Guatemala; 8. numeral 1. inciso o) y 146. del Decreto 6-91 del
Congreso de la República (Código Tributario) y, 32 numeral 7) del Reglamento In-
terno de la Dirección General de Rentas Internas.

se acompaña a la presente:

- (X) pliego de ajustes
- (X) nota de liquidación del impuesto y/o multas
- () acta No.
- (X) otros Anexo No. 1, Cédulas Nos. 1,2,y 3

NOTIFIQUESE

revisado por _____

notificado el _____

vence el _____

nota: al responder, se le ruega hacer referencia del número de la providencia y
el NIT indicados en el acápite y tomar nota de lo dispuesto en el artículo
122 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION
Guatemala, C.A.

EXPLICACIONES DE AJUSTES

Contribuyente: PROVISIONES AGRICOLAS CONEXAS, SOCIEDAD ANONIMA
 No.de Identificación Tributaria(NIT) 00666-1
 Período de Imposición: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993.
 Impuesto Revisado: Sobre la renta

<p>GASTOS NO DEDUCIBLES.</p> <p>GASTOS NO DEDUCIBLES POR NO EFECTUAR RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.</p> <p>BASE LEGAL: Artículo 38. Literal t), del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.</p> <p>Se formula el presente ajuste, por constatarse a través de la revisión practica da que el contribuyente antes citado no efectuó retenciones del impuesto sobre la renta en los rubros siguientes:</p> <p>Cuenta COSTO DE PRODUCCION, SUBCUENTA MA- NO DE OBRA Y PRESTACIONES (ver cedula No 1) Q.65,000.00-----</p> <p>Cuenta COSTO DE PRODUCCION, SUBCUENTA PER- TILIZANTES, INSECTICIDAS, FUNGICIDAS(ver cedula No.1) Q.1,979.72-----</p> <p>GASTOS NO DEDUCIBLES, QUE NO TIENEN ORI- GEN EN LAS ACTIVIDADES DEL NEGOCIO Y/O NO RESPALDADOS POR DOCUMENTACION LEGAL.</p> <p>BASE LEGAL: Artículo 39, Literales a) y b) del Decreto No.26-92 del Congreso de la República de Guatemala.</p> <p>Se formula el presente ajuste en vista que el contribuyente incluyó en la declara- ción jurada del impuesto sobre la renta costos y gastos que no tienen origen en la actividad del negocio o no están res- paldados por documentación legal, en los en los siguientes rubros:</p> <p>Cuenta COSTO DE PRODUCCION, SUBCUENTA RE- PARACIONES Y MANTENIMIENTO (ver cedula No. 2) Q. 15,776.64.</p> <p>Cuenta GASTOS GENERALES, SUBCUENTA GASTOS DE REPRESENTACION (ver cedula No.3) Q.28, 915.06-----</p>	<p>Q. 66,979.72</p> <p>Q. 44,691.70</p>	<p>Q. 111,671.42</p>

AUDITOR FISCAL

SUPERVISOR

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION

NOTA DE LIQUIDACION

Contribuyente: PORVISIONES AGRICOLAS CONEXAS, SOCIE- Nit: C0666-I

DAD ANONIMA.

Domicilio Fiscal: VILLA HOJALANDA 6-10 7 4 Periodo: 1-07-92 al 30-06-93

RESULTADO DE LA INVESTIGACION

I. DETERMINACION DE LA RENTA IMPONIBLE O PERDIDA:	
a) Renta Imponible o pérdida declarada o determinada en verificaciones anteriores.....	Q. <u>29,654.16</u>
b) Más o Menos: Monto del resumen de ajustes a la Renta Imponible	Q. <u>111,671.42</u>
c) Renta imponible o pérdida ajustada.....	Q. <u>141,325.58</u>
II. CALCULO DEL IMPUESTO:	
a) Impuesto correspondiente a la renta imponible ajustada conforme tarifa Arto. 46 ó 47 del Dto. No. 59-87	Q. <u>35,331.49</u>
b) Impuesto generado por ganancias de capital:	
1) Menos: El generado en el período y a pagar en los dos siguientes	Q. _____
2) Más: El generado en períodos anteriores....	Q. _____
Impuesto establecido	Q. <u>35,331.49</u>
c) Deducciones al Impuesto	
1) Exoneraciones (citar leyes)	
_____	Q. _____
_____	Q. _____
2) Incentivos a la generación de empleo Arto. 118, Dto. No. 59-87	Q. _____
Impuesto Neto establecido	Q. <u>35,331.49</u>
d) Impuesto Sobre la Renta enterado	Q. <u>7,413.54</u>
e) Diferencia	Q. <u>27,917.95</u>
III. DETERMINACION DEL SALDO A PAGAR:	
a) Impuesto neto establecido	Q. <u>35,331.49</u>
b) Abonos al Impuesto:	
1) Pagos a cuenta	Q. _____
2) Retenciones	Q. _____
3) Impuesto pagado al presentar la Declaración Jurada de Renta	Q. <u>7,413.54</u>
4) Impuesto pagado al modificar la Renta Imponible	Q. _____
5) Total de Abonos	Q. <u>7,413.54</u>
6) (-) Devoluciones efectuadas .	Q. _____
7) Total abonos computables....	Q. <u>7,413.54</u>
c) Impuesto Sobre la Renta a pagar	Q. <u>27,917.95</u>
IV. OTROS IMPUESTOS Y SANCIONES CONFORME ANEXO No. _____	Q. <u>27,917.95</u>
TOTAL IMPUESTO Y SANCIONES	Q. <u>55,835.90</u>

18/09/93

fecha

Firma Supervisor

Firma Auditor

Contribuyente: PROVISIONES AGRICOLAS CONEXAS, SOCIEDAD ANONIMA

NIT: 00666-I

Periodo: Del 1o. de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993.

CEDULA No.1

AJUSTES A LA CUENTA MANO DE OBRA Y PRESTACIONES

Y

A LA CUENTA FERTILIZANTES, INSECTICIDAS Y FUNGICIDAS

<u>Proveedor</u>	<u>Factura #</u>	<u>Fecha</u>	<u>Cantidad</u>	<u>Concepto</u>
Agropecuaria El Azadón	0069	28-06-93	Q. 65,000.00	Asesoría de trabajos realizados en fincas
Inversiones Los Cencerros, S.A.	Recibo S/N	22-06-93	Q. 1,279.72	Prueba de aplicación fertilizantes en fincas
Ing. Rodrigo Motta	Recibo S/N	28-06-93	Q. 700.00	Asesoría de suelos en fincas
TOTAL AJUSTADO.....			Q. 66,979.72	

Conclusión

Se ajusta la cantidad de Q.66,979.72, en vista que el contribuyente no efectuó las retenciones correspondientes del Impuesto sobre la renta por los honorarios pagados como consta en los documentos antes descritos; ni enteró a las Cajas Fiscales de la Administración Tributaria las retenciones.-

AUDITOR FISCAL

SUPERVISOR

Guatemala, Julio 18 de 1,993

CONTRIBUYENTE: PROVISIONES AGRICOLAS CONEXAS, SOCIEDAD ANONIMA.

NIT: OC666-I

PERIODO: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

CEDULA No.2

AJUSTES A LA CUENTA REPARACIONES Y MANTENIMIENTO

PROVEEDOR	FACTURA		CANTIDAD	CONCEPTO DEL GASTO
	NUMERO	FECHA		
Ingeniero Héctor Palomo	77C	31/1/93	Q.12,530.32	Trabajos realizados en casa de habitación del Ing. José Julio-----
Ingeniero Héctor Palomo	R s/n	12/2/93	Q. 138.00	Roberto Arrivillaga Vasquez.-----
FERRETERIA Nuevo Color	558	19/2/93	Q. 775.00	Material de construcción para casa de habita- ción-----
Serfepesa	12,178	05/3/93	Q. 833.32	Planchas de estructura para casa de habita- ción-----
Carpinteria Fina	1,079	20/6/93	Q. 1,500.00	Trabajos de carpintería para casa de habita- ción-----
TOTAL.....			Q.15,776.64 *****	

La cantidad de Q. 15,776.64 se ajusta, en vista que constituyen costos que no tienen origen en las actividades del negocio; ya que fueron trabajos realizados en la casa de habitación del Ingeniero José Julio Roberto Arrivillaga Vasquez y los cuales no contribuyen a la generación de renta.-----

AUDITOR FISCAL

SUPERVISOR

AUDITOR FISCAL

LUGAR Y FECHA

Contribuyentes: PROVISIONES AGRICOLAS CONEXAS, SOCIEDAD ANONIMA
 NIT: 00666-I
 Periodo: Del 10. de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993.
 Rubro: Gastos de Representación

CEDULA No.3

<u>Proveedor</u>	<u>Factura</u>		<u>Cantidad</u>	<u>Concepto del Gasto</u>
	<u>Número</u>	<u>Fecha</u>		
<u>Sub-cuenta CUOTA CLUBS</u>				
Guatemala Country Club	R-7613	28-07-92	554.07	Cuota Julio/92
Aeroclub de Guatemala	R-515	01-07-92	30.00	" "
Asociación General Agricultores	7687	08-08-92	75.00	" Agosto/92
Club Industrial	16511	28-07-92	85.00	" Julio/92
Guatemala Country Club	R-2754	16-08-92	452.87	" Agosto/92
Club Guatemala	R-44408	14-08-92	100.00	" " "
Aeroclub de Guatemala	R-08	08-08-92	50.00	" " "
Club Industrial	R-16832	31-08-92	85.00	" " "
Club Guatemala	R-44828	29-08-92	100.00	" " "
Guatemala Country Club	R-27909	25-08-92	393.49	" " " y consumo
Club Industrial	R-16997	18-09-92	153.45	" Septiembre/92
Club Guatemala	R-45240	28-09-92	100.00	" " "
Guatemala Country Club	R-2844	14-09-92	458.95	" " " y consumo
Aeroclub de Guatemala	R-460	01-09-92	30.00	" " "
Andexgua, Sociedad Anónima	2193	11-10-92	239.94	Compras de vinos
Club Guatemala	R-45710	02-11-92	100.00	Cuota Noviembre/92
Aeroclub de Guatemala	R-823	02-10-92	40.00	" Octubre/92
Guatemala Country Club	R-303	31-10-92	370.00	" " "
Club Industrial	R-17341	27-10-92	85.00	" " "
Andexgua, Sociedad Anónima	2290	07-11-92	181.90	" " "
Guatemala Country Club	R-2817	29-11-92	370.00	" Noviembre/92
Aeroclub de Guatemala	R-1345	02-11-92	40.00	" " "
Club Industrial	R-17860	27-11-92	85.00	" " "
Club Guatemala	R-46121	22-12-92	100.00	" " "
Club Industrial	R-18125	26-12-92	85.00	" Diciembre/92
Andexgua, Sociedad Anónima	2536	09-12-92	181.90	Compra de vinos
Guatemala Country Club	R-29163	29-12-92	415.05	Cuota Diciembre/92
Club Guatemala	15	26-12-92	25.00	" " "
Asociación General Agricultores	8273	26-12-92	75.00	" " "
Aeroclub de Guatemala	R-1783	01-12-92	40.00	" Enero/93
Aeroclub de Guatemala	R-2150	02-01-93	40.00	" " "
Andexgua, Sociedad Anónima	3096	15-01-93	312.78	

VAN.....Q. 5,454.40

 AUDITOR FISCAL

 SUPERVISOR

Hoja No.2 de Cédula No.3.-

Proveedor	Factura		Cantidad	Concepto del Gasto
	Número	Fecha		
VIENEN.....			Q. 5,454.40	
Club Industrial	R 18707	02-02-93	Q. 105.00	Cuota Enero/93 y Consumo Diciembre/92
Club Guatemala	R 46945	08-02-"	Q. 100.00	" " "
Asociación General Agricultores	8368	03-02-"	Q. 75.00	" " "
Aeroclub de Guatemala	R 255	01-02-"	Q. 40.00	" Febrero/93
Club Industrial	R 18935	01-02-"	Q. 105.00	" " " y Consumo Enero/93
Guatemala Country Club	R 0242	31-02-"	Q. 687.44	" " " " " "
Club Guatemala	R 47364	08-03-"	Q. 100.00	" " "
Adexgua, Sociedad Anónima	3203	04-02-"	Q. 350.53	Compra de vinos Franceses
Credomatic	R 20084	02-03-"	Q. 300.00	Cuota Febrero/93
Contecnica, S.A.	R133702	06-03-"	Q. 1,000.00	Cuota Febrero/93
Credomatic	R 20304	05-03-"	Q. 59.85	Cuota Febrero/93
Club Industrial	R 19238	20-03-"	Q. 105.00	Cuota Marzo/93
Guatemala Country Club	R 30148	28-03-"	Q. 405.70	" " " y Consumo Febrero/93
Aeroclub de Guatemala	R 3055	01-03-"	Q. 40.00	" " "
Club Guatemala	R 47780	30-03-"	Q. 100.00	" " "
Club Fotográfico de Guatemala	R 01962	03-04-"	Q. 150.00	Cuota Año 1993
Club Guatemala	R 48196	26-04-"	Q. 103.00	Cuota Abril/93
Club Industrial	R 19618	25-04-"	Q. 105.00	Cuota Abril/93
Guatemala Country Club	R 30446	07-05-"	Q. 494.85	" " "
Club Industrial	R 19881	17-05-"	Q. 105.00	" " "
Club Guatemala	R 48692	30-05-"	Q. 100.00	" Marzo/93
Guatemala Country Club	R 1219	30-04-"	Q. 903.55	" " " y Consumo
Andexgua, Sociedad Anónima	3912	17-05-"	Q. 359.52	" " " "
Guatemala Country Club	R 31213	25-06-"	Q. 569.20	" Junio/93
Club Industrial	R 20315	20-06-"	Q. 105.00	" " "
Provisión Gastos Varios	-----	30-06-"	Q. 464.62	Gastos Varios No Deducibles
Sub-Total.....			Q.12,487.66	
<u>Sub-Cuenta CAMBIO DE MONEDA</u>				
Esau Estrada	Sin Doc.	20-12-92	Q. 2,387.00	Compra de dolares - mercado paralelo
<u>Sub-Cuenta GASTOS NO DEDUCIBLES</u>				
I.G.S.S.	R 097336	04-04-93	Q. 2,023.01	
Asociación Orden de Malta	R S/N	05-04-93	Q. 240.00	Pago efectuado por Ing. Arrivillaga
Manuel Francisco Berducido Tala	0213	11-06-93	Q. 196.00	Cuota 1992 y 1993
Julio Arrivillaga		27-06-93	Q. 252.00	Tarifas para pista de baile
Sub-Total.....			Q. 2,711.01	Aguas Gaseosas
VAN.....			Q.17,585.67	

AUDITOR FISCAL

SUPERVISOR

		<u>Factura</u>			
<u>Proveedor</u>	<u>Número</u>	<u>Fecha</u>	<u>Cantidad</u>		<u>Concepto del Gasto</u>
VIENEN.....			Q. 17,585.67		
<u>Sub-Cuenta - GASTOS VARIOS</u>					
Protocolo, S.A.	641	22-09-92	Q. 291.69		Alquiler Azafates
Guillermo Rivera	R S/N	01-01-93	Q. 552.52		Varios - Hotel Panajachel
Facturas Varias	Varios	09-01-93	Q. 66.28		Revelado de fotografías y ampliaciones
Andexgua, Sociedad Anónima	3475	23-03-93	Q. 350.53		Compra de vino tinto Touraine
Alisup, S.A.	Ticket	23-04-93	Q. 12.47		Almuerzos trámites
Florales La Torre	R S/N	30-05-93	Q. 50.00		Arreglo Floral
Rolando Ortega	R S/S	11-06-93	Q. 1,818.75		Servicio de Musica 09-06-91.-
Mariano Solares Rossell	R S/S	12-06-93	Q. 527.27		Filmación matrimonio civil
Tuxedo, S.A.	3106	08-06-93	Q. 160.50		Alquiler Traje de Etiqueta
Sub-Total			Q. 3,830.01		
<u>Sub-Cuenta TARJETA DE CREDITO</u>					
Contecnica, S.A.	R 489360	02-08-92	Q. 400.00		Pago tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Credomatic	R 20027	31-07-92	Q. 113.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Credomatic	R 35007	21-08-92	Q. 72.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Credomatic	R 30055	21-08-92	Q. 160.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Contecnica, S.A.	R 91327	28-08-92	Q. 961.39		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Credomatic	R 4005	14-09-92	Q. 200.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Credomatic	R 30306	03-10-92	Q. 100.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Contecnica, S.A.	R 99261	03-10-92	Q. 1,250.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Credomatic	R 30256	25-10-92	Q. 200.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Credomatic	R 40021	09-11-92	Q. 100.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Contecnica, S.A.	R 107305	09-11-92	Q. 850.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Credomatic	R 40108	13-11-92	Q. 200.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Credomatic	R 30030	08-12-92	Q. 359.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Contecnica, S.A.	R 113798	08-12-92	Q. 835.52		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Tacre de Guatemala, S.A.		11-11-92	Q. 53.50		Renovación Tarjeta de Crédito Sr. Arrivillag.
Contecnica, S.A.	R 117524	27-12-92	Q. 828.59		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Credomatic	R 40002	27-12-92	Q. 110.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Credomatic	R 20141	02-02-93	Q. 200.00		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Contecnica, S.A.	R 126611	03-02-93	Q. 456.36		Pago Tarjeta de Crédito Señor Arrivillaga
Sub-Total.....			Q. 7,499.38		
Total Ajustado			Q. 28,915.06		
Total Aceptado			Q. 1,030.25		
Total Declarado			Q. 29,945.31		

AUDITOR FISCAL

SUPERVISOR

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Dirección General de Rentas Internas

Guatemala, C. A.

No.	_____
Ref.	_____

AL CONTESTAR SIRVASE INDICAR EL
NUMERO Y REFERENCIA

Hoja No. 4 de Cédula No. 3

NOTA

Se ajusta la cantidad de Q 28,915.06 en base a lo estipulado en el Artículo 39 literales a) y b) del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, y que la misma cantidad constituye gastos que no tienen origen en las actividades del negocio y/o no están respaldados por documentación legal; asimismo, dichos gastos no generan renta y por lo tanto no tienen carácter de deducibilidad.

f) _____
Auditor Fiscal

f) _____
Supervisor

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Dirección General de Rentas Internas

Guatemala, C. A.

No. _____
Ref. _____

AL CONTESTAR SIRVASE INDICAR EL
NUMERO Y REFERENCIA

ANEXO No. 1

CONTRIBUYENTE: PROVISIONES AGRICOLAS CONEXAS, SOCIEDAD
 ANONIMA.
NIT: 000686-I
PERIODO: Del 01 de julio de 1,992 al 30 de junio de
 1,993.

OTRAS SANCIONES

BASE LEGAL: Artículo 86 del Decreto No.
 6-91 del Congreso de la
 República de Guatemala.

Se sanciona al contribuyente con una multa del
100% equivalente al impuesto omitido.----- Q 27.917.95
TOTAL A PAGAR..... Q 27.917.95

Guatemala, julio 18 de 1,993.

f) _____
Auditor Fiscal

f) _____
Supervisor

ACOTACION No. 1:

Como podrá apreciarse, la idea concebida por el Auditor Fiscal delegado de la Dirección General de Rentas Internas, acerca de las operaciones efectuadas dentro de los libros y registros de Contabilidad del Contribuyente de nuestro caso planteado, comprende diferencias de opiniones las cuales nosotros hemos de desvirtuar argumentando aspectos valaderos que sea mas creíbles y demostrables, a la vez que logren el objetivo encomendado a nuestra persona como Profesional. El memorial de respuesta o de "Evacuación de Audiencia"; y por ser el primer paso de impugnación, será el de "Presentación de Pruebas", el cual describo con todas las formalidades de Ley, como sigue:

Señor
Director General de
Rentas Internas
Su Despacho

MARIA ALBINA ARISTIZZAGA DE SZURGUEN, de treinta y seis años de edad, casada, guatemalteca, ejecutiva de negocios, con dirección para recibir notificaciones en la Villa Holanda, 6-10 zona 4 de esta ciudad capital, actuando en mi calidad de Representante Legal de la Empresa PROVISIONES AGRICOLAS CONEXAS, SOCIEDAD ANONIMA, con Número de Identificación Tributaria-NIT 00666-I, como lo acredito con fotocopia autenticada de mi nombramiento, inscrito en el Registro Mercantil bajo el Número cuarenta y ocho mil doscientos, folio Número sesenta y cuatro, Libro Número diecinueve, ante Usted Respetuosamente-----

-----E X P O N G O-----

PRIMERO: Que a mi Representada le fue notificada la Resolución Número TWA-KLM-747-93, donde se le corrió Audiencia por el término de treinta días.---

SEGUNDO: Que en la referida Providencia, se le imputa a mi Representada en la Cédula Número 1, un valor de ajuste por Q 66,979.72, los que no es posible deducir como gasto derivado de no haber efectuado ni enterado a las cajas fiscales el valor de las retenciones a cuenta de Impuesto Sobre la Renta.-----

TERCERO: Para su desvanecimiento total, se presenta la fotocopia del pago en cajas fiscales, del 4% sobre la cantidad de Q 65,700.00, no así dicho porcentaje sobre la cantidad de Q 1,279.72, la que pertenece al valor de mercadería comprada a Inversiones Los Cencerros, S.A., la que consta de productos químicos para hacer pruebas en almacigos, no constituyendo "Servicios", como argumenta el señor Auditor, erogación de la cual presentamos fotocopia del recibo respectivo, el que llena los requisitos mínimos legales, el vóucher del cheque y el cheque propiamente dicho en su frente y anverso para su corroboración.-----

CUARTO: En la Cédula Número 2, a mi Representada se

le ajusta la suma de Q 15,776.64, en vista que constituyen costos que no tienen origen en las actividades del negocio; esto es negativo, ya que las estructuras que se compraron como también los materiales fueron para darle una substitución parcial al cárcport que se tiene en la Finca de Provisiones Agrícolas Conexas, debido a que estos materiales por estar en esos lugares de mucha humedad, de mucho insecto y estar expuestos a altas temperaturas, sufren un desgaste fuerte. Además estos materiales como estructuras, fueron trasladados desde ésta capital hasta la Finca en Retalhuleu, en camiones propiedad de la misma, o sea que todos fueron recibidos en esta capital. Consideramos que el Señor Auditor cuando se refiere a casa de habitación, creará que es de una persona física y hacemos ver que cuando se refiere a "Gastos de Casa", es la casa patronal dentro de la Finca de Provisiones Agrícolas Conexas. Asimismo, los trabajos de carpintería para casa de habitación, se refiere a los existentes dentro de la Finca, los cuales son susceptibles de arreglos constantes, o sea reparaciones, que por ser este un material que fácilmente le entra polilla y la termita, son fácil comida para los mismos. Hacemos constar que el valor a que ascienden los edificios es de Q. 642,557.76; y el valor del ajuste es por Q 14,276.64 de las reparaciones a estas instalaciones, o sea apenas un 2.22% de reparaciones en relación al valor de las referidas instalaciones. Lo mismo sucede con las reparaciones al mobiliario, lo que constituye valores por compra de materiales para restituirles partes que han sido averiadas por las razones ya expuestas con anterioridad, son por valor de Q 1,500.00, lo que constituye un 6.3% del valor total del mobiliario existente en la Finca, que asciende a la suma total de Q 23,931.69.-----

QUINTO: En la Cédula No. 3, se refiere al monto de los Gastos de Representación por la suma de Q 12,487.66, los ajusta porque supone el Señor Auditor que los gastos no tienen origen en la actividad de la Empresa de acuerdo al Artículo 39,

Literales a) y b) del Decreto 26-92 del Congreso de la República, pero de acuerdo a lo que establece el Literal ii), inciso d), Artículo 38 del mismo Decreto, dichos gastos Sí constituyen gastos que generan rentas como lo es la relación del Representante Legal y principal socio de la sociedad, con las distintas personas que también son funcionarios de otras Empresas, erogaciones que están amparadas en el citado Artículo 38. Como podrá observarse en la citada Cédula, el Señor Auditor, pudo constatar cada una de estas erogaciones y de las cuales se podrá dar cuenta que son membrecías a Asociaciones y Clubs que para nuestra actividad significa generación de ingresos así como los pagos con tarjetas de crédito derivado de la actividad de Representación que él efectúa en pro de las buenas relaciones, tanto con proveedores como clientes de mi Representada. De acuerdo a este mismo Artículo, la erogación o deducción máxima por este concepto, se limitará a un monto total anual del 10% sobre las ventas o ingresos brutos y dichos gastos no se elevan a ese porcentaje.-----

SEXTO: Hoja No. 2 de Cédula No. 3: Cuenta Cambio de Moneda: Recibo de Esaú Estrada por concepto de gastos financieros por diferencial en cambio de moneda en mercado paralelo por la compra de \$ 700.00 por Q 3.41, en viaje del Señor Representante Legal a México por actividad relacionada en nuestra Empresa, el cual llena los requisitos mínimos legales para su aceptación y presentamos fotocopia del documento extendido a mi Representada. Dicha erogación esta contenida dentro de lo que prescribe el Inciso z) del Artículo 38 del Decreto 26-92 del Congreso de la República.-----

SÉPTIMO: Dentro de la misma Cédula No. 3, en la Hoja No. 2, por concepto de Gastos no Deducibles con valor de Q 2,711.01 y en la hoja No. 3 Gastos Varios por valor de Q 3,830.01, consideramos que se cometió un error de apreciación por parte del Contador de la Empresa, al no haber sumado a la Renta Neta los primeros gastos para proceder a calcular el Impuesto Sobre la Renta Imponible ya

adheridos los mismos, como también consideramos que los gastos varios se refieren a gastos que NO tienen ninguna incidencia en la aportación de Rentas para la Empresa. La suma que estamos aceptando asciende a Q 6,541.02 como valor al que Ustedes recalcularán el Impuesto sobre la Renta adicional a cancelarles, al emitirnos la respectiva Orden de Pago.-----

OCTAVO: Por lo antes expuesto:-----

----- P I D O -----

1o. Que se acepte para su trámite el presente memorial y se agregue a sus antecedentes.-----

2o. Que se reconozca la Representación que ejerzo, extremo acreditable con la fotocopia adjunta.-----

3o. Que se tenga por evacuada la Audiencia concedida.-----

4o. Se tenga para recibir notificaciones la dirección Avenida Holanda, 6-10, zona 4 de esta ciudad capital.-----

5o. Que derivado de las pruebas y exposiciones aportadas, se desvanezcan los cargos y reparos formulados en la citada Providencia.-----

6o. Que de no estar claro o que se considere de parte del revisor del presente expediente que se origina, se me conceda el término legal de quince (15) días adicionales contenidos dentro del Artículo 146, segundo párrafo del Decreto 6-91, Código Tributario.-----

7o. No dudando que la justicia en la resolución en el presente caso por parte de la persona a quien le toque sea su principio moral, a efecto que mi Representada como Ente Jurídico proveedor de divisas para el País, de fuentes de trabajo y un sin número de ventajas económicas para las personas de la localidad de su ubicación, no se vea lapidado en sus intereses justos para su desarrollo y engrandecimiento de nuestra patria.-----

BASE LEGAL: Leyes citadas y Artículos 122, 123, 124 y 142 del Código Tributario; 12, 239, 243 y 179 de la Constitución Política de la República.-----
Guatemala, Agosto 03 de 1,993.

Firma del Representant Legal

ACOTACION No. 2:

Luego como es de esperarse, la Dirección General de Rentas Internas, a través de su Departamento de Análisis, efectúa la revisión de nuestro expediente, el cual da un resultado que también es de acuerdo a la opinión de la persona encargada para tal acto, es decir quien dictamina. En el presente caso se asume que la persona encargada de esta segunda revisión, nos confirmó la totalidad del ajuste formulado originalmente sin tomar en cuenta nuestras exposiciones y la presentación de la documentación que para él no significa prueba fehaciente de descargo. Entonces nos toca efectuar el segundo paso, que sería el de la Revocatoria, y esto debido a que no se nos negó la posibilidad dentro de la Confirmación emitida. El memorial de Revocatoria sería el siguiente:

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Dirección General de Rentas Internas

Guatemala, G. A.

Ac.	_____
FE.	_____

AL CONTESTAR SIRVASE INDICAR EL
NUMERO Y REFERENCIA

RESOLUCION:
EXPEDIENTE: S/N
TACA-767-93

ADMINISTRACION TRIBUTARIA, DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS,
DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION. DIVISION DE LIQUIDACION DE CAMPO Y
RECURSOS DE REVOCATORIA. Guatemala, Agosto cinco de mil
novecientos noventa y tres.

ASUNTO: Liquidación del expediente del Impuesto sobre
la Renta del Contribuyente: PROVISIONES
AGRICOLAS CONEXAS, SOCIEDAD ANONIMA, NIT
00666-I, con motivo de la verificación fiscal
efectuada en el periodo de imposición
comprendido del 01 de julio de 1,992 al 30 de
junio de 1,993.

Con base en el Dictamen número TACA-DC-10, rendido por el
Auditor Fiscal Licenciado Mynor Slim Ortiz en el que se analizan
los ajustes formulados a la verificación fiscal efectuada al
Impuesto sobre la Renta, al no haber presentado plenamente la
documentación como prueba fehaciente de descargo de lo imputado
en la Providencia que dio origen a la Audiencia corrida al
Contribuyente mencionado, esta Administración Tributaria
RESUELVE: Aprobar la liquidación propuesta en la que se
establece: Omisión del Impuesto sobre la Renta por concepto de
Retenciones e Impuesto adicional a cobrar por Q. 88,984.40 y
multas sobre la totalidad requerida, cuyos montos por este acto
se le solicitan y los cuales deberá ingresar a la Caja Fiscal
dentro de los Diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de su
notificación. Cóbrase intereses sobre Q. 27,917.95 a partir de
la fecha de notificación. Cita de Leyes: Artículos 58, 59, 66,
89, 98, 103, 147 y 150 del Decreto Número 6-91, Código
Tributario, del Congreso de la República.

NOTIFIQUESE AL CONTRIBUYENTE EN: Villa Holanda, 6-10,
zona 4, ciudad y entréguesele copia de la presente Resolución y
Dictamen. Si el Contribuyente no solventare su adeudo fiscal y
quedare firme esta Resolución, remítanse las presentes
actuaciones a la Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio de

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Dirección General de Rentas Internas

Guatemala, C. A.

No.	_____
Ref.	_____

AL CONTESTAR SIRVASE INDICAR EL
NUMERO Y REFERENCIA

Finanzas Públicas para su cobro en la Vía Económico Coactiva.
Diligenciado, trasládese el expediente al Departamento de Control
Tributario para su archivo y futuras referencias.

Jefe División de Liquidación

Sub-Directora General

Sub Jefe
División de Fiscalización

Asistente de Secretaría
General

Señor
Director General de
Rentas Internas
Su Despacho

MARIA ALBINA ARISTIZZAGA DE SZURGUEN, de
generales conocidas en esa dependencia, con
dirección para recibir notificaciones en la
Avenida Holanda, 6-10 zona 4 de esta ciudad
capital, de acuerdo al Número de
Identificación Tributaria-NIT 00666-I y
Resolución TACA-DC10, de Administración
Tributaria, Dirección General de Rentas
Internas, Departamento de Fiscalización,
División de Liquidación de Campo y Recursos
de Revocatoria, la que dio motivo de la
verificación Fiscal efectuada en el período
de imposición comprendido del 01 de julio de
1,992 al 30 de junio de 1,993, ante Usted
Respetuosamente-----

----- E X P O N G O -----

PRIMERO: Que en la Resolución anteriormente
citada, se me confirma un impuesto sobre la
Renta dejado de enterar a cajas fiscales,
por la cantidad de Veintisiete mil,
novecientos diecisiete quetzales con noventa
y cinco centavos (Q. 27,917.95), durante el
período citado.-----

SEGUNDO: Que derivado de los ajustes
originales, se presentó en su debida
oportunidad la documentación en fotocopia,
la cual acredita las erogaciones que se nos
indicó, son costos que no tienen origen en
las actividades del negocio o Empresa, de
acuerdo al Artículo 39, Literales a) y b)
del Decreto 26-92 del Congreso de la
República, explicando nosotros sobradamente
el motivo de cada una de estas erogaciones
dentro de nuestro memorial.-----

TERCERO: Dentro del memorial que indicamos
con anterioridad, en el cual respondimos a
cada uno de los ajustes formulados por ese
organismo, a la vez que admitimos un error
de apreciación cometido por nuestro Contador

General al no haber tomado ciertos gastos como no deducibles dentro de la Declaración Jurada; y lo conducente era haberlos dejado únicamente para efectos de ganancia final dentro de los Estados Financieros propios de la Empresa, erogaciones que ascienden a la suma de Q 6,541.02, estuvimos de acuerdo al ajuste formulado, por lo tanto aceptamos que se nos haga el ajuste correspondiente sobre dicha cantidad, es decir que consideramos justo pagar sobre dicho reparo efectuado.---

CUARTO: Que consideramos que el hecho de no querer aceptar ni siquiera el pago que se hizo de retenciones las que se cancelaron a esa Dirección General, aún cuando se haya también cancelado la respectiva multa por pago extemporáneo más los intereses, es un error por demás craso, de parte de la persona analista de las pruebas que presentamos como descargo que a nuestro juicio, una vez cancelado lo referido, el gasto tendrá que aceptarse como tal y no incluirlo dentro de los demás que el Señor Analista ha justificado con falta de bases legales, las cuales como ya indiqué con anterioridad, las nuestras están justificadas en su totalidad y basadas en las leyes citadas.-----

QUINTO: Por lo anteriormente expuesto, al Señor Director General-----

----- P I D O -----

1o. Que se acepte para su trámite el presente RECURSO DE REVOCATORIA y sea elevado al Ministerio de Finanzas Públicas, Departamento de Estudios Jurídicos para dilucidar con bases firmes y Legales, la controversia de opiniones entre mi Representada y la Dirección General de Rentas Internas, sobre el caso que nos aqueja.-----

2o. Que sea reconocida la Representación Legal que ejerzo, de acuerdo al documento

que lo acredita y que obra en poder de esa Dirección General, dentro del expediente abierto para el presente caso-----

3o. Que se tenga para recibir notificaciones, la dirección de mi Representada, la cual consta en el expediente respectivo-----

4o. Que oportunamente me sea notificada la resolución emanada del Departamento de Estudios del Ministerio de Finanzas Públicas, a efecto de proceder de acuerdo al dictamen emitido por esa Dependencia Profesional.-----

BASE LEGAL: Artículos 12, 179, 239 y 243 de la Constitución Política de la República; 122, 124, 127, 128, 154, 155, 156 y 159 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.-----
Guatemala, Agosto 06 de 1,993.

ACOTACION No. 3:

Al entregar nuestro memorial de la Revocatoria, hemos agotado nuestro segundo Recurso, para lo que sólo nos queda esperar que el Ministerio de Finanzas se pronuncie y emita la respectiva Resolución, la cual diseño a continuación:

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Dirección General de Rentas Internas

Guatemala, C. A.

No.
Ref.

AL CONTESTAR SIRVASE INDICAR EL
NUMERO Y REFERENCIA

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS: Guatemala, nueve de agosto de mil novecientos noventa y tres.-----

ASUNTO: MARIA ALBINA ARISTIZZAGA DE SZURGUEN, EN REPRESENTACION DE PROVISIONES AGRICOLAS CONEXAS, SOCIEDAD ANONIMA, S.A., INTERPONE RECURSO DE REVOCATORIA CONTRA LA RESOLUCIÓN NUMERO 747, DICTADA POR LA DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS, CON FECHA 5 DE AGOSTO DE 1,993.-----

Con sus respectivos antecedentes, se tiene a la vista para resolver el Recurso de Revocatoria interpuesto por la Señora MARIA ALBINA ARISTIZZAGA DE SZURGUEN, en su calidad de Representante Legal de la Empresa PROVISIONES AGRICOLAS CONEXAS, SOCIEDAD ANONIMA - PAC, S. A.- contra la Resolución Número Setecientos Cuarenta y Siete (747), dictada por la Dirección General de Rentas Internas, con fecha cinco de agosto de mil novecientos noventa y tres; y -----

CONSIDERANDO: Que la Sección de Supervisión, Revisión y Análisis de Declaraciones, del Departamento del Impuesto sobre la Renta, de la Dirección General de Rentas Internas, procedió a emitir el dictamen número DISR-727-93, por medio del cual, tomando que con base en los ajustes formulados al contribuyente y su impugnación presentada con ocasión de la audiencia que le fuera conferida en la que manifestó su inconformidad parcial con tales ajustes, se procedió a confirmar los mismos en la forma siguiente:-----

1) De acuerdo a la Cédula Número 1, se ajusta la cuenta Mano de Obra y Prestaciones y a la Cuenta Fertilizantes, insecticidas y Fungicidas, la cantidad de Q 66,979.72, en vista que el contribuyente no efectuó las retenciones correspondientes del Impuesto sobre la Renta por los honorarios pagados como consta en los documentos antes descritos; ni enteró a las Cajas Fiscales de la Administración Tributaria las retenciones respectivas, erogaciones que corresponden al mes de junio de 1,993.-----

2) De acuerdo a Cédula Número 2, por Ajustes a la Cuenta Reparaciones y Mantenimiento, la cantidad de Q 15,776.64, se ajusta, en vista que constituyen costos que no tienen origen en las actividades del negocio; ya que fueron trabajos realizados en la casa de habitación del Ingeniero José Julio Roberto Arrivillaga Vásquez, socio de esa Empresa, los cuales no contribuyen a la generación de Renta, basándose en el Artículo 39, literales a) y b) del Decreto 26-92 del Congreso de la República; correspondiendo los gastos a los meses de enero, febrero, marzo y junio de 1,993.-----

3) De acuerdo a Cédula Número 3, se ajusta la cantidad de

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Dirección General de Rentas Internas

Guatemala, C. A.

No.	_____
Ref.	_____

AL CONTESTAR SIRVASE INDICAR EL
NUMERO Y REFERENCIA

Q.28,915.06, en base a lo estipulado en el Artículo Número 39 literales a) y b) del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, ya que la misma cantidad constituye gastos que no tienen origen en las actividades del negocio y/o no están respaldados por documentación legal, asimismo dichos gastos no generan renta y por lo tanto no tienen carácter de deducibilidad; la cantidad antes descrita, se descompone de la siguiente forma:-
a) Gastos de Representación durante el período en cuestión, la cantidad de Q 12,487.66.-----

b) Sub cuenta de Cambio de Moneda Extranjera, en el mes de diciembre de 1,992, por la cantidad de Q 2,387.00-----

c) Sub cuenta Gastos no Deducibles, durante los meses de abril y junio de 1,993, por la cantidad de Q 2,711.01-----

d) Sub cuenta de Gastos Varios, durante el período en cuestión, por la cantidad de Q 3,830.01.-----

e) Sub cuenta Tarjetas de Crédito, durante el periodo julio 1,992 a junio 1,993, por la cantidad de Q 7,499.38.-----

CONSIDERANDO: Que como consecuencia de los ajustes que le fueran formulados al contribuyente, quien en su oportunidad interpuso memorial impugnando los mismos, argumentando básicamente sobre la positiva procedencia de los documentos que amparan los gastos de su Representada, los cuales están vinculados en forma directa con la actividad que desarrolla la Empresa, asimismo interpone sobre la postergación de la vida útil de los bienes de la misma, los que por lo inhóspito e irregular clima donde se encuentra ubicada la Finca, propiedad de la entidad en cuestión, y que la Sección de Supervisión, Revisión y Análisis de Declaraciones del Departamento del Impuesto sobre la Renta, tomando en cuenta lo expuesto por el Contribuyente a través de su Representante Legal, procedió a emitir el Dictamen Número DISR-727-93, en el que tiende a confirmar como se detalló en el Considerando anterior los ajustes respectivos; la Dirección General de Rentas Internas decidió emitir la Resolución Setecientos Cuarenta y Siete (747), de fecha cinco de agosto de mil novecientos noventa y tres, por medio de la cual aprueba el dictamen número DISR-727-93 y ordena emitir las órdenes de pago respectivas, requiriendo el cobro de Veintisiete mil, novecientos diecisiete quetzales con noventa y cinco centavos (Q 27,917.95) y multa por igual cantidad, así como los intereses respectivos.-----

La Resolución fue legalmente notificada al Contribuyente y éste dentro del término legal interpuso Recurso de Revocatoria, en el cual entre otras cosas argumenta que: No se le está dando crédito a la cancelación de las retenciones que le fueron imputadas, no había efectuado ni enterado a las cajas fiscales, y que al hacer efectivo las sumas indicadas en el pliego de reparos, este valor ampara la deducibilidad de los gastos por los

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Dirección General de Rentas Internas

Guatemala, C. A.

No.	_____
Ref.	_____

AL CONTESTAR SIRVASE INDICAR EL
NUMERO Y REFERENCIA

cuales se efectúa el pago.-----
CONSIDERANDO: Que este Ministerio, del estudio y análisis de lo actuado, así como de lo argumentado por el contribuyente y de las constancias que obran en autos concluye que:-----

1.- Con relación a los ajustes de gastos deducibles, por la cantidad de Q 66,979.72:-----

a) Comprobantes por mercadería comprada, como se puede apreciar dentro de las fotocopias presentadas para desvanecer el reparo, por parte de la Empresa que se cuestiona, la suma de Q 1,279.72, tal ajuste procede su desvanecimiento, toda vez que la explicación proporcionada por el Contribuyente y la constancia efectuada por el Auditor, coinciden para tal efecto.-----

b) Gastos a los cuales no se les efectuó la retención respectiva y por lo tanto no deben incluirse dentro de lo deducible de la Renta generada, por tratarse de mano de obra y prestaciones dentro del gran rubro de Costo de Producción, por la cantidad de Q 65,700.00. El Contribuyente presentó la prueba fehaciente de haber cumplido con el requisito mínimo que le da derecho legal a deducir dicha cantidad, debido a que el requisito fue cumplido al haber enterado a las cajas fiscales el valor del 4% de la Retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta, aún esto haya sido derivado de los ajustes que se le formularon. Aún más, el hecho que se hayan pagado las multas y recargos, como también los intereses por pago extemporáneo, descarga la culpabilidad del Contribuyente, haciéndolo acreedor al derecho de deducibilidad de la Renta por lo ya expuesto. Por lo tanto, este Ministerio no encuentra problema alguno, la impugnación a tal ajuste, se encuentra técnica y legalmente efectuado su desvanecimiento, por lo que en tal sentido, la Resolución es de total desvanecimiento a lo descrito por las pruebas aportadas por el Contribuyente.-----

2.- Ajustes de gastos deducibles de la Renta, los cuales se confirman de acuerdo a la Resolución emitida por el Ente Fiscalizador, por:-----

Cantidades que constituyen costos que no tienen origen en las actividades del negocio, por la suma de Q 15,776.64. Tal ajuste procede su confirmación, debido a que al momento de aportar los medios probatorios, éstos no tenían relación alguna con los ajustes formulados, por lo que contraviene lo expuesto en el artículo 126 del Decreto Ley 107, en el sentido que no está demostrado con los medios respectivos las afirmaciones hechas, en este caso al contradecir las pretensiones del Ente Fiscalizador, el Contribuyente no ha probado los hechos extintivos, ni las circunstancias impositivas de esa pretensión, en tal virtud, el ajuste se encuentra sobre la base legal invocada, técnica y legalmente hecho, debiendo en consecuencia confirmarse el mismo.-----

3.- Se ajusta la cantidad de Q 28,915.06, ya que la misma

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Dirección General de Rentas Internas

Guatemala, C. A.

No.	_____
Ref.	_____

AL CONTESTAR SIRVASE INDICAR EL
NUMERO Y REFERENCIA

constituye gastos que no tienen origen en las actividades del negocio y/o no están respaldados por documentación legal; asimismo, dichos gastos no generan Renta y por lo tanto no tienen carácter de deducibilidad, ajustes que se confirman:-----

a) Gastos de Representación por la cantidad de Q 12,487.66, durante el ejercicio comprendido del 01 de julio de 1,992 al 30 de junio de 1,993, sub cuenta Cuota Clubs, los cuales se confirman en virtud de considerar, de acuerdo al Artículo 39, Literal a) y b) del Decreto 26-92 del Congreso de la República, que dichos gastos no son necesarios para producir Renta a la Entidad en cuestión, derivado a que son únicamente gastos que competen a gustos del accionista mayor de la Entidad, por lo que el Ministerio considera procedente la confirmación de la Resolución.-----

b) Sub cuenta Cambio de Moneda, por la cantidad de Q 2,387.00 durante el mes de diciembre de 1,992, hecho el análisis de la documentación presentada para el descargo respectivo y el argumento presentado para el efecto, como medio de prueba por el Contribuyente, se llega a la conclusión de que la resolución en cuanto a este ajuste debe ser confirmada y el recurso declarado como improcedente, sin lugar, por cuanto la referida documentación presentada, no llena los requisitos legales en su totalidad, asimismo falta de comprobación de que los gastos hayan sido para la obtención de rentas para la Entidad.-----

c) Sub cuenta Gastos no Deducibles, por la cantidad de Q.2,711.01, gastos que se considera por parte del contribuyente, aceptado el ajuste correspondiente, debido a que existió evidentemente un error, cometido por el propio Contador General de la Empresa en funciones, quien a nuestro juicio, cometió mas que un error involuntario, permite la apreciación de un supuesto engaño y que inclusive puede llegar a configurar una imagen delictiva. En tal sentido conforme las prescripciones legales señaladas por la Dependencia Fiscalizadora, el ajuste se encuentra técnica y legalmente formulado, siendo en consecuencia necesario confirmar tal ajuste.-----

d) Sub Cuenta Gastos Varios, por la cantidad de Q 3,830.01, procede el ajuste formulado por el Ente Fiscalizador, debido a que el Contribuyente, también al igual que el ajuste anterior, lo admite y requiere se le haga el cálculo que procede para su cobro por parte de la Entidad Fiscalizadora.-e) Sub Cuenta Tarjetas de Crédito, por la cantidad de Q 7,499.38, es la opinión de este Ministerio que, al no haber presentado el Contribuyente la documentación que ampare tal erogación, aún cuando se le ha dado la oportunidad de presentarla y habiéndosele otorgado el tiempo que permite la ley, y que la explicación además de ser muy vaga, no tiene fundamento legal, por lo tanto procede confirmar el

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

Dirección General de Rentas Internas

Guatemala, C. A.

No.	_____
Ref.	_____

AL CONTESTAR SIRVASE INDICAR EL
NUMERO Y REFERENCIA

ajuste a dicha cuenta.-----

CONSIDERANDO: Que el Ministerio Público, se pronunció a través del Dictamen Número 592 de fecha 9 de agosto de 1,993 y que al estimarse necesario tener la opinión del Consejo Técnico de este Ministerio, representado por la Dirección de Estudios Financieros, éste emitió el Dictamen Número 751 de fecha 11 de agosto de 1,993, es por lo mismo el momento procesal administrativo oportuno para dictar la Resolución que en derecho corresponde.-----

POR TANTO: Este Ministerio con fundamento en lo considerado, leyes y artículos citados y en lo que para el efecto establecen los artículos 6, 7 (modificado por el Decreto Presidencial 211), adicionado por el artículo 5o. del Decreto 74-70 del Congreso de la República, al resolver DECLARA -----

En relación al Recurso de Revocatoria interpuesto por la Señora MARIA ALBINA ARISTIZZAGA DE SZURGUEN, en representación de PROVISIONES AGRICOLAS CONEXAS, SOCIEDAD ANONIMA, contra la Resolución Número Setecientos cuarenta y siete (747) emitida por la Dirección General de Rentas Internas:-----

I) Parcialmente con lugar en cuanto al ajuste formulado a los gastos de mano de obra y la de compra de fertilizantes, revocándose la resolución en cuanto a este ajuste.-----

II) Confirmar la Resolución en cuanto a los restantes ajustes y en lo que procede a la reliquidación de la Declaración Jurada en cuestión.-----

III) NOTIFIQUESE; y al estar firme la presente resolución, vuelvan las actuaciones a la Dirección General de Rentas Internas, a efecto de que se proceda de conformidad con lo dispuesto.-----

f _____
Ministro de Finanzas Públicas

f _____
Viceministro de Finanzas
Públicas

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

ACOTACION No. 4:

Recibida con notificación la Resolución del Ministerio de Finanzas Públicas, tendremos la oportunidad de interponer en contra de esta Resolución el Juicio Contencioso Administrativo. El trabajo del Contador Público y Auditor, requiere que todas las pruebas tengan forma jurídica, la cual le toca a un Abogado dárselas, no escatimando la aportación que el Auditor que por sus amplios conocimientos es capaz de aportar en un alto porcentaje para la ejecución del mismo.