

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

"PROCEDIMIENTOS Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS QUE PUEDE  
UTILIZAR EL CONTRIBUYENTE"

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

POR

GLADYS EUGENIA FLORES POLANCO

PREVIO A CONFERIRSELE EL TITULO DE

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADEMICO DE

LICENCIADO

GUATEMALA, OCTUBRE DE 1994.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

Dh  
03  
7 (1482)

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

DECANO: Lic. Jorge Eduardo Soto  
SECRETARIO: Lic. Roberto Salazar Casiano  
VOCAL PRIMERO:  
VOCAL SEGUNDO: Lic. Josué Efraín Aguilar Torres  
VOCAL TERCERO:  
VOCAL CUARTO: Sr. Oswaldo Ciriaco Ixcayau López  
VOCAL QUINTO: Sr. Fredy Orlando Mendoza López

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL  
EXAMEN GENERAL PRIVADO

PRESIDENTE: Lic. Pedro Rolando Brol Liuti  
Secretario: Lic. Rudy Roberto Castañeda Reyes  
Examinador: Lic. Hugo Vidal Requena Beltetón  
Examinador: Lic. Luis Felipe Calderón Portocarrero  
Examinador: Lic. Marco Antonio Ovando Cermeño

**Lic. BEATRIZ MARIA VELASQUEZ DIAZ**  
Contador Público y Auditor  
Colegiado No. 2611

17 Ave. 9-70 zona 11, Miraflores

Teléfono 714761

Guatemala, 7 de abril de 1994

Señor Decano de la  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Lic. Gilberto Batres Paz  
Ciudad Universitaria

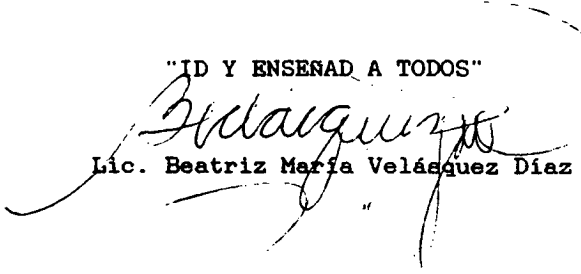
Señor Decano:

En atención al nombramiento de fecha 2 de noviembre de 1990, para asesorar el trabajo de tesis denominado "PROCEDIMIENTOS Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS QUE PUEDE UTILIZAR EL CONTRIBUYENTE", que le fue asignado a la Perito Contador Gladys Eugenia Flores Polanco, para someterse al examen de graduación profesional, por este medio tengo el gusto de rendir el dictamen correspondiente.

El trabajo de tesis de la señorita Flores Polanco ha sido desarrollado bajo mi asesoría y el mismo demuestra la experiencia de la sustentante sobre este importante tema, así como aporta una contribución valiosa a la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, por cuanto analiza los procedimientos y los recursos legales que puede utilizar el contribuyente.

En base a lo anterior, a mi juicio, el trabajo responde a los requerimientos necesarios para que pueda ser discutido en el examen de graduación profesional de la señorita Flores Polanco; motivo por el cual, recomiendo su aprobación.

"DID Y ENSEÑAD A TODOS"

  
Lic. Beatriz María Velásquez Díaz

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:  
GUATEMALA, VEINTICINCO DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS  
NOVENTA Y CUATRO.

Con base en el dictamen emitido por la  
Licenciada Beatriz Velásquez Díaz, quien fuera designada  
Asesora y la opinión favorable del Director de la Escuela  
de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado:  
"PROCEDIMIENTOS Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS QUE PUEDE  
UTILIZAR EL CONTRIBUYENTE", que para su graduación  
profesional presentó la estudiante GLADYS EUGENIA FLORES  
POLANCO,, autorizándose su impresión.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. ROBERTO SALAZAR CASIANO  
SECRETARIO



LIC. JORGE EDUARDO SOTO  
DECANO



PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

ACTO QUE DEDICO

- A DIOS: Por ser fuente de sabiduría, habiéndome iluminado para culminar con mi carrera universitaria.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA: Especialmente a la Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Auditoría, por ser mi centro de enseñanza.
- A LA MEMORIA DE MI PADRE: Ezequiel Flores Cuyún (+)  
Agradecimiento a sus esfuerzos
- A MI MADRE: María Teresa de Jesús Polanco Vda. de Flores  
Por su apoyo incondicional
- A MIS HERMANOS: Milton y Julio  
Con cariño fraternal
- A MIS FAMILIARES EN GENERAL
- A MIS AMIGOS Especialmente a Elizabeth, Zoila, Marsel, Miguel, Estuardo y Carlos.
- A MI ASESORA DE TESIS: Lic. Beatriz María Velásquez Díaz  
Gracias por su colaboración

## CAPITULO IV

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS ORIGINADOS POR  
RESOLUCIONES NOTIFICADAS AL CONTRIBUYENTE

4.1	Definición de notificación	62
4.2	Definición de audiencia	62
4.3	Procedimientos para notificación	63
4.3.1	Obligación de notificar	63
4.3.2	Domicilio fiscal	64
4.3.3	Forma de hacer las notificaciones personales	64
4.4	Resoluciones	66
4.4.1	Requisitos de la resolución	66
4.4.2	Clases de resoluciones	67
4.5	Plazos que impone la Administración Tributaria para evacuar la resolución con carácter de audiencia	67
4.6	Plazo y forma como la Administración Tributaria dicta resolución	70

## CAPITULO V

## RECURSOS

5.1	Generalidades	73
5.2	Recursos Administrativos	73
5.2.1	Recurso de Revocatoria	73
5.2.2	Recurso de Reposición	77
5.2.3	Silencio Administrativo	79
5.3	Recurso de Amparo	79
5.3.1	Formalidades de la petición	81
5.3.2	Tribunal ante quien se interpone	81
5.3.3	Plazo para interponerlo	82
5.3.4	Tramitación	82
5.4	Recursos Judiciales	82
5.4.1	Recurso de lo Contencioso Administrativo	82
5.4.2	Recurso de Casación	88

## CAPITULO VI

LA ACTUACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR COMO  
ASESOR FISCAL DEL CONTRIBUYENTE

6.1	Generalidades	92
6.2	Responsabilidad del Contador Público y Auditor ante el fisco	93
6.3	Responsabilidades legales del Contador Público y Auditor.	94

# INDICE

Página

## INTRODUCCION

### CAPITULO I

#### ANTECEDENTES HISTORICOS DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

1.1	Generalidades	1
1.1.1	Impuesto Sobre la Renta	2
1.1.2	Impuesto al Valor Agregado	3
1.1.3	Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos	4
1.1.4	Impuesto Unico Sobre Inmuebles	6
1.1.5	Sintesis histórica	7

### CAPITULO II

#### TRIBUTOS

2.1	Generalidades	29
2.2	Definición de tributo	29
2.3	Características de los tributos	30
2.4	Obligación tributaria	30
2.4.1	Sujetos de la obligación tributaria	31
2.4.2	Elementos de la obligación tributaria	31
2.5	Clasificación de los tributos	34
2.5.1	Impuestos	34
2.5.2	Arbitrios	36
2.5.3	Contribuciones Especiales	39
2.5.4	Análisis y comentario de los impuestos expuestos	41

### CAPITULO III

#### PLANEACION, PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA TRIBUTARIA

3.1	Planeación de la Auditoria Tributaria	47
3.2	Etapas de la auditoria	48
3.2.1	Estudio general de la empresa	49
3.2.2	Orientación del examen	51
3.2.3	Ejecución de la auditoria	52
3.3	Procedimientos y Técnicas de Auditoria Tributaria	57
3.3.1	Procedimientos de Auditoria Tributaria	57
3.3.2.	Técnicas de Auditoria Tributaria	58

	Página	
6.4	Normas que regulan la actuación del Contador Público y Auditor.	97
6.4.1	Normas de Etica Profesional	97
6.4.2	Normas Juridicas	98
6.5	El Contador Público y Auditor como asesor de impuestos.	103
6.5.1	Como auditor interno	106
6.5.2	Como auditor externo	109

## CAPITULO VII

### CASO PRACTICO IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Caso Práctico Impuesto Sobre la Renta	115
Conclusiones	147
Recomendaciones	149
Bibliografía	152
Anexos	



indistintamente en la fase administrativa en que éste se encuentre; así como también para que sirva como fuente de consulta para todos aquellos estudiantes, profesionales y personal encargado de la fiscalización interesados en la materia.

Para su presentación, la tesis consta de siete capítulos en los que se describen los antecedentes históricos del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos e Impuesto Unico Sobre Inmuebles, así como sus principales modificaciones, reformas, adiciones y derogaciones hasta 1992; se desarrolla el tema de los tributos, en el que se incluyen los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, haciendo énfasis que los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos para el país, ya que existe diversidad de ellos, gravando unos la renta, patrimonio y capitales, y otros bienes y servicios ya sea en forma directa o indirecta; se trata el tema de la planeación, etapas de la auditoría, los procedimientos y técnicas aplicables a la fiscalización en general, con el objeto de conocer como se lleva a cabo una auditoría tributaria, así también se describen los procedimientos administrativos que aplica la Administración Tributaria a partir de cuando un contribuyente es notificado, luego de haberle efectuado una auditoría fiscal, así como los procedimientos que debe aplicar un contribuyente en su defensa como resultado de haberle efectuado ajustes, derivados de dicha auditoría y los recursos que puede interponer si su asunto es resuelto desfavorablemente ya sea en la instancia administrativa o judicial.

Por otra parte, se desarrolla el tema de la actuación que debe tener el Contador Público y Auditor como asesor fiscal del contribuyente,

## I N T R O D U C C I O N

En Guatemala, el Estado para poder cumplir con sus múltiples compromisos internos, modifica o deroga las leyes tributarias existentes, pretendiendo especialmente satisfacer las necesidades prioritarias de la población en general.

En nuestro país, los principales impuestos que recauda el Ministerio de Finanzas Públicas a través de la Dirección General de Rentas Internas son: el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, por lo que sus respectivos departamentos son los encargados de efectuar revisiones fiscales a los contribuyentes, las que pueden ser de gabinete y de campo, para establecer si están cumpliendo o no con sus obligaciones tributarias.

En la presente tesis "Procedimientos y Recursos Administrativos que puede utilizar el contribuyente", se abarcan cuatro impuestos: el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y el Impuesto Unico Sobre Inmuebles; sin embargo no se trata impuesto por impuesto, sólo en algunos casos, en virtud de que actualmente el Código Tributario unificó los procedimientos aplicables a los tributos, para evitar que existan repeticiones y falta de técnica en las leyes.

El contenido principal de este trabajo, consiste en dar a conocer cuáles son los procedimientos de defensa que se tienen que seguir ante la Administración Tributaria, de conformidad con las leyes existentes, por lo que la inquietud de elaborar la presente tesis es para que sirva de guía a contribuyentes que sean afectados por un acto que les notifique la Administración Tributaria y que de alguna manera lo puedan resolver,

ya que se hace necesario que él tenga un asesoramiento efectivo en todos los aspectos impositivos que le afecten, también contempla las responsabilidades legales ante el fisco que debe tener el Contador Público y Auditor y las normas que rigen su actuación como tal.

Por último, se desarrolla un caso práctico del Impuesto Sobre la Renta, el cual se inicia desde que el auditor fiscal es nombrado para que realice la auditoría, luego se le notifican los ajustes al contribuyente a través de una audiencia, la cual evacúa solicitando prórroga y apertura a prueba, hasta llegar al Recurso de Revocatoria que es la fase donde concluye la vía administrativa.

recaudación.

Los gastos de la administración pública, la ejecución de obras de infraestructura como carreteras, escuelas, hospitales, etc., dependen de la recaudación de impuestos, requiriendo por ello el régimen tributario de un tratamiento cuidadoso y especial, que se fundamente en un buen control por medio de procedimientos técnicos actualizados, ágiles y adecuados, basados en leyes que faciliten ambas proyecciones.

En la presente tesis sólo se trata el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, y el Impuesto Unico Sobre Inmuebles, que son los impuestos objeto de estudio.

#### 1.1.1 Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre la Renta en nuestro país, ocupa la segunda posición de importancia, en cuanto a los ingresos corrientes de origen tributario que percibe el gobierno central y constituye más de la quinta parte de los mismos desde 1988. Este es un impuesto directo y recae sobre las utilidades obtenidas por los contribuyentes anualmente en el territorio nacional, a través de la inversión de capital, de trabajo o de ambos.

El 10. de julio de 1938, se creó mediante el Decreto Gubernativo 2099, la Ley del Impuesto Sobre Utilidades de las Empresas Lucrativas, cuyo objetivo era el de gravar con un impuesto anual, las utilidades líquidas o beneficios netos de las empresas lucrativas.<sup>1/</sup> No fue sino hasta 25 años después que mediante el Decreto Legislativo 1559, creado el 10. de julio de 1963, que se le dió el nombre de "LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA

---

1/ P. Méndez, Rosendo. Recopilación de leyes de la República de Guatemala. (Guatemala: Tipografía Nacional, 1931). Tomo LVII, p. 1138.

## CAPITULO 1

## ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS IMPUESTOS EN GUATEMALA

## 1.1 Generalidades

Los impuestos son los tributos más importantes que se recaudan en nuestro país y tienen gran influencia dentro de la propia economía, pues afectan directa o indirectamente a la población contribuyente y al consumidor final especialmente, por lo que con regularidad se someten a consideración del Congreso de la República, estudios de nuevos proyectos para que las leyes en vigencia se modifiquen o se deroguen, por las deficiencias, ambigüedades que presentan y por ende su mala aplicación, incidiendo en evasión tributaria.

Actualmente, de conformidad con el Programa de Modernización Tributaria existente en el país, se encuentra en vigencia una nueva Reforma Tributaria, la que dio inicio a partir del 10. de julio de 1992, conteniendo la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, la Ley de Unificación y Nivelación de la parte III del Arancel Centroamericano de Importación, y la Ley de Impuesto al Petróleo crudo y los Combustibles derivados del Petróleo, con la cual se pretende alcanzar un balance entre las necesidades reales de ingresos del Estado, la capacidad de pago de los contribuyentes y los objetivos macroeconómicos de consolidar el proceso de estabilización y la reactivación económica y social a partir de 1992. El objetivo de este programa es crear una estructura administrativa de los impuestos vigentes que permita al gobierno recuperar la confianza de los contribuyentes y que se aumente el grado de cumplimiento de éstos para que exista una mayor

estables y suficientes, así como un ambiente que propiciara un adecuado crecimiento económico;<sup>4/</sup> es entonces cuando luego de muchas discusiones surge la Reforma Tributaria, la cual tiene vigencia a partir del 10. de agosto de 1983, e incluía el Impuesto al Valor Agregado (IVA) como algo novedoso, pues por primera vez se estaba implantando en nuestro país, con el Decreto 72-83, el que estuvo en vigor por más de un año, sufriendo en ese tiempo varias modificaciones, por lo que fue derogado con el Decreto 97-84, el que también tuvo diferentes modificaciones en sus artículos, siendo derogado por el Decreto 27-92, que es la ley que actualmente se encuentra en vigencia.

El IVA es un impuesto indirecto que grava las transacciones de bienes y servicios, es de base amplia y mediante él se puede recaudar más que a través de cualquier otro impuesto ocupando sin lugar a dudas la primera posición dentro de los ingresos corrientes de origen tributario que obtiene el Estado.<sup>5/</sup>

#### 1.1.3 Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

Cuando el General Justo Rufino Barrios fue Presidente de la República de Guatemala, emitió el Decreto No. 261, el que fue promulgado el 17 de junio de 1881, habiéndose aprobado con tal Decreto el Código Fiscal,<sup>6/</sup> el cual contenía en el Título II, Capítulo I al VII y desde el artículo 42 al 131, la legislación sobre el uso y aplicación del Papel

---

4/ Thomas, Friz. El Impuesto Sobre el Valor Agregado y otras consideraciones a los impuestos. Centro de Investigaciones Económicas Nacionales. Segunda edición. Guatemala, Ediciones Papiro, 1983; p. 3.

5/ Molina Calderón, José. La Reforma Fiscal 1992. Suplemento Económico Financiero. Prensa Libre, Guatemala, 1992; p. 2.

6/ Menchú González, Aquilino. Código Fiscal de Guatemala. 2a. Edición, Guatemala. Editorial Propasa, 1967.

RENTA", la cual vino a derogar los Decretos Gubernativos 2099 y 2191, así como el Decreto Presidencial No. 174 "Ley Sobre Ingresos y Beneficios de Capital", pues era necesaria una reforma tributaria que permitiera a los contribuyentes, quedar sujetos en igualdad de circunstancias a los mismos impuestos.<sup>2/</sup> Este Decreto Legislativo estuvo en vigencia solamente un año y fue derogado, ya que contenía algunas disposiciones que dificultaban al contribuyente la declaración justa de sus rentas imponibles, siendo conveniente entonces ajustar la legislación, lo más posible a la realidad económica y tributaria del país, para tener un régimen tributario más justo; por lo que se creó a partir del 28 de junio de 1964, el Decreto Ley 229 "LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA", la cual tuvo vigencia aproximadamente 23 años, teniendo durante ese tiempo muchas modificaciones, ampliaciones, adiciones, supresiones y derogaciones a sus artículos, por lo que su cumplimiento era dificultoso, así como su misma administración.<sup>3/</sup> Por tal razón se derogó totalmente a partir del 10. de octubre de 1987 y fue puesto en vigencia el Decreto 59-87, el que también sufrió numerosas modificaciones y adiciones, derogándose y entrando en vigencia el Decreto 26-92 a partir del 10. de julio de 1992.

#### 1.1.2 Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado en nuestro país, nace de la necesidad de hacer frente a una crisis fiscal problemática, ya que el ingreso fiscal era inestable e insuficiente y logrado mediante un sistema impositivo complicado e ineficiente que a la vez obstruye el desarrollo económico, por lo que se buscaba la manera de captar ingresos fiscales

2/ P. Méndez, Rosendo. Op. cit. tomo XLVII p. 799.

3/ Zelaya Gil, Augusto. Leyes más Importantes de Hacienda Pública y Economía. (Guatemala: San Antonio, 1965), p. 143.

recae directamente sobre los actos y contratos gravados que se especifican en dicho decreto y no tiene mayor representatividad dentro del total de ingresos de carácter tributario percibidos por el Estado.

Se hace notar que este impuesto gravaba el monto total de ventas de mercancías y la prestación de servicios habituales en general, haciéndose una declaración jurada, la que se presentaba en las cajas fiscales, al mes siguiente de su fecha de vencimiento.

#### 1.1.4 Impuesto Unico Sobre Inmuebles

En Guatemala, durante la época de gobierno del General Justo Rufino Barrios, ya habían diferentes leyes hacendarias, contenidas en varios códigos; pero cuando el General Barrios se dió cuenta que éstas eran incompletas, confusas y contradictorias, nombró una comisión para que se encargara de uniformar dichas leyes y que redactara un Código Fiscal. Fue así como a partir del 17 de junio de 1881 emitió el Decreto No. 261, con el cual promulgó el código antes mencionado,<sup>I/</sup> entrando en vigor el 15 de septiembre de 1881, ya que se consideraba que era adaptable al desarrollo de los intereses económicos del país, a la buena administración de las rentas públicas y a la seguridad de los derechos del ramo; conteniendo en el Título VIII, los capítulos del I al V y los artículos del 334 al 402, "La Contribución Sobre Inmuebles". Este código fue sustituido posteriormente por el Decreto Legislativo 1153 "Ley de Contribuciones", la que entró en vigor el 27 de junio de 1921, conteniendo en su capítulo IV "La Contribución Sobre Inmuebles", decreto que tuvo muchas modificaciones, y estuvo en vigencia aproximadamente 66 años, llamándosele en algunos decretos publicados "Impuesto Territorial". El 60% de esta recaudación

---

I/ Loc. cit.



Sellado y Timbres Fiscales; transcribiendo uno de sus artículos por considerarlo de importancia, el que decía así: "La contribución de Papel Sellado introducida por Felipe IV de España en sus dominios, constituye hoy en todas las naciones civilizadas una de las ramas más importantes de las rentas públicas...". "El Timbre tiene un carácter complementario. Su uso está circunscrito a aquellos casos en que no se dispone el empleo exclusivo de Papel Sellado; cuando no es dable el uso de éste, como las letras de cambio y documentos procedentes del extranjero, endosos, etc."

Posteriormente este Título II del Código Fiscal fue sustituido por el Decreto Legislativo 1153 "Ley de Contribuciones", promulgado el 30 de mayo de 1921 y puesto en vigor el 27 de junio de ese mismo año, el cual tuvo muchas modificaciones, siendo la más importante, la que se encuentra en el Decreto Legislativo No. 1831, publicada el 9 de mayo de 1932, ya que ésta era específicamente sólo la ley del Papel Sellado y Timbres Fiscales, la cual durante aproximadamente 51 años tuvo varias reformas, adiciones y derogaciones, viniendo a ser sustituida en gran medida por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) el que surgió con la Reforma Tributaria de 1983, ya que su forma de recaudación no era la más adecuada y por lo consiguiente se facilitaba que hubiera una alta evasión tributaria, emitiéndose con posterioridad los Decretos 96-84 y 61-87 que también fueron derogados. Actualmente se encuentra en vigencia el Decreto 37-92 "Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos", que eliminó el papel sellado para uso general, con lo cual se redujo aún más su campo de aplicación.

El timbre antes de la vigencia del Decreto 37-92 del Congreso de la República, se clasificaba como un impuesto indirecto; en la actualidad

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
1.	73-83	Jefe de Estado	11/07/83	01/08/83	Que para acelerar la reactivación económica, así como incentivar la actividad productiva en el país, es conveniente racionalizar la tributación sobre la renta, estableciendo desgravaciones y tasas impositivas más justas y razonables, por lo que se hace necesario modificar la Ley del Impuesto Sobre la Renta y establecer los mecanismos de incenti- vación a las exportaciones, para cuyos fines debe dictarse en ese sentido la correspondiente disposición legal.	Se modificaron los siguientes artículos:  Incisos c) y o) del artículo 6o.; inciso f) del artículo 8o.; y se le adiciona el inciso h), inciso e) del artículo 9o., artículo 11, 35, 36, y 66, del Decreto Ley 229.  Se derogaron: 1. Los incisos d) y e) del artículo 6o. del Decreto Ley 229.  2. Los decretos 1627, 1690 y 1731 del Congreso de la República.  3. El artículo 25 del Decreto 80-74, del Congreso de la República.  4. El Acuerdo Gubernativo de fecha 09/09/75.  A partir del 1 de julio de 1985 se derogó el artículo

fiscal era efectuada por el Ministerio de Finanzas Públicas, el que se distribuía a través del Instituto de Fomento Municipal a todas las municipalidades de la República, exceptuando la Municipalidad de Guatemala, ya que tenía arbitrio autorizado para cobrar la Renta Inmobiliaria.

Esta Ley de Contribuciones fue derogada por el Decreto 62-87 que es la ley que actualmente se encuentra en vigencia.

El Impuesto Unico Sobre Inmuebles, es un impuesto directo, que grava las propiedades de las personas en esa forma y no tiene mayor representatividad dentro del total de ingresos tributarios percibidos por el Estado.

#### 1.1.5 Síntesis histórica

A continuación se presenta una síntesis histórica de cada uno de los impuestos descritos anteriormente, habiéndose tomado como base el año 1983 por los cambios trascendentales que se efectuaron a las leyes objeto de estudio, a excepción del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos que sufrió notables cambios a partir de 1984 y el Impuesto Unico Sobre Inmuebles hasta con la Reforma Tributaria de 1987.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
3.	59-87	El Congreso de la República	30/09/87	01/10/87	Que el programa de reorganización nacional, contempla dentro de los objetivos de la política fiscal, modernizar la estructura y administración tributaria, con el fin de aumentar la recaudación de los ingresos corrientes y reducir en el mayor grado posible la evasión tributaria, mediante la readecuación de la base de imposición y las tasas impositivas, de acuerdo con los principios de equidad, justicia tributaria y de capacidad de pago, así mismo que como al Decreto Ley 229 se le han introducido numerosas modificaciones que dificultan el cumplimiento y administración del impuesto, el que debe hacerse congruente con el principio de legalidad, establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que se hace necesario dictar una nueva ley sobre dicha materia.	Se deroga el Decreto Ley 229 y todas sus adiciones, reformas y modificaciones. Únicamente se dejó en vigencia el artículo 36 referente a las retenciones, en forma temporal
4.	90-87	El Congreso de la República	30/11/87	30/11/87	Debido a que el artículo 120 transitorio del Decreto 59-87, Ley del Impuesto Sobre la Renta, fue publicado con errores los que lo hacen	Se reformaron los artículos 120 y 121 del Decreto 59-87, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
						84 del Decreto Ley 229 y los siguientes decretos: 50-74, 83-75, 20-81, 26-81, artículo 7o. del Decreto 31-81 y 2-82, todos del Congreso de la República.
2.	120-83	Jefe de Estado	29/09/83	01/10/83	Que para aclarar, facilitar su comprensión y armonizar la aplicación de las normas que regulan el Impuesto Sobre la Renta, en relación con la reciente legislación tributaria y otras leyes vigentes en el país, incluyendo los compromisos internacionales adquiridos por la República, se hace necesario dictar la correspondiente disposición legal.	Se modificaron los siguientes artículos: El penúltimo párrafo del artículo 11 del Decreto Ley 229, modificado por el artículo 5o. del Decreto 73-83, el artículo 15 del Decreto Ley 229, el inciso a) del artículo 36 del Decreto Ley 229, modificado por el artículo 7o. del Decreto Ley 73-83, se suprimió el segundo párrafo del inciso a) del artículo 66 del Decreto Ley 229, modificado por el artículo 8o. del Decreto Ley 73-83, los artículos 13 y 14 del Decreto Ley 73-83.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
					cedente, dictar en tal sentido, la respectiva disposición legal.	
6.	43-88	El Congreso de la República	17/08/88	17/08/88	La necesidad de introducir reformas a algunos artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a efecto de que la Superintendencia de Bancos tuviera la capacidad de obtener información financiera adecuada de las instituciones que fiscaliza, así como desarrollar el procedimiento administrativo que rige las audiencias por revisiones fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta, al igual que facilitar la aplicación de la ley.	Se modificaron los artículos 50, inciso h); 37, 50 y 112 del Decreto 59-87.
7.	56-88	El Congreso de la República	30/09/88	30/09/88	Con el objeto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones del Impuesto Sobre la Renta, se hace necesario ampliar los plazos que establece el artículo 120 transitorio del Decreto 59-87, reformado por el artículo 10 del Decreto 90-87, ambos del Congreso de la República, para la presentación de las declaraciones juradas y el pago del impuesto correspondiente al primero y segun-	Se amplía el artículo 120 transitorio del Decreto 59-87, reformado por el artículo 10 del Decreto 90-87, ambos del Congreso de la República.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
					<p>inaplicable, fue reformado. Así mismo con este Decreto se pretendió aclarar lo relativo a la fecha en que el nuevo régimen de retenciones principiaría a aplicarse, así como ampliar el término para la emisión del reglamento, para que este cumpla con su objetivo de desarrollar los preceptos de la ley en cuanto al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos, para facilitar su recaudación.</p>	
5.	95-87	El Congreso de la República	14/12/87	15/12/87	<p>Debido a que el Congreso en fechas recientes aprobó un programa de recaudación tributaria, con el propósito fundamental de adecuar las leyes impositivas vigentes en el país, e imprimirles un alto espíritu de justicia tributaria, y no obstante el esfuerzo que el Congreso realizó en la aprobación de los distintos proyectos presentados a su conocimiento, es necesario introducirle modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para salvar errores, en virtud de que se ha dificultado su aplicación en algunos de sus artículos, siendo pro-</p>	<p>Se modificaron los artículos siguientes: 4o. inciso b); 6o. inciso l); 23, 25, 29, inciso a); 30, 33, inciso d); 39 inciso d), e), f), l), q), s) y t); 41 inciso d); 45, 47, 48 inciso b); 49, 51, 67, 68, 69, 80, 94, 96, 105 y 111, todos del Decreto 59-87, Ley del Impuesto Sobre la Renta.</p>

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
					de pago, por lo que es procedente buscar mecanismos que eviten la alta evasión que se ha observado en el pago del Impuesto Sobre la Renta proveniente de la actividad de exportación, rifas y similares. Así mismo es necesario establecer el procedimiento para determinar la tasa de interés moratorio.	
10.	59-90	El Congreso de la República	06/02/91	18/02/91	Que la proliferación de exoneraciones fiscales ha determinado una alta evasión de la base impositiva, restringiendo la capacidad de prestación directa de servicios por parte del Estado, propiciando prácticas desleales de comercio y fomentando la ineficiencia, por lo que es pertinente disponer la suspensión de tales exoneraciones a efecto de eliminar ventajas y privilegios que, al contrario de creencias generalizadas, perjudican a la mayoría de la población.	Se derogan todas las exenciones y exoneraciones del Impuesto Sobre la Renta concedidas por cualesquiera leyes de la República a excepción de las establecidas en: Los incisos del a) al e) y del g) al u), todos del artículo 6 del Decreto 59-87 del Congreso de la República y sus reformas.
11	61-90	El Congreso de la República	15/11/90	23/11/90	Que de conformidad con el Decreto 44-90, toda persona que exporte mercancía, está obligada a pagar el 2% sobre el equivalente en moneda	Se adiciona inmediatamente después del primer párrafo del artículo 10. del Decreto 44-90.



IMPUESTO SOBRE LA RENTA

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
do periodos extraordinarios.						
8.	50-89	El Congreso de la República	17/10/89	24/10/89	Que dentro del programa de reade-cuación tributaria, es necesario prever entre otras cosas que la canalización de recursos en el mer-cado financiero obedezca a razones de indole económico y no fiscal, y que para ello se impone la necesi-dad de establecer un sistema fiscal neutro, que no discrimine entre el mercado de capitales y mercado de créditos, por lo que se hace neces-ario adicionar otros supuestos de exención fiscal que conduzcan a lo-grar la neutralidad impositiva del mercado financiero, involucrando instituciones y aplicando disposi-ciones legales ya existentes y que por naturaleza y función, forman parte del marco jurídico financiero nacional.	Modifica el artículo 6o. inciso ñ), reformado por el artículo 2o. del Decre-to 95-87 y se adiciona un párrafo al artículo 39 inciso m).
9.	44-90	El Congreso de la República	21/08/90	22/08/90	Que de acuerdo con lo que establece la Constitución Política de la República, todas las personas están obligadas a contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley y de acuerdo a su capacidad	Se reformó el artículo 69 del Decreto 59-87, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
1.	72-83	Jefe de Estado	11/07/83	01/08/83	Debido a que el Impuesto del Timbre sobre Ventas no constituye un adecuado instrumento de recaudación, fiscal sino por el contrario, facilita una alta evasión en su recaudación, ya que su monto está incorporado en forma acumulativa a los precios que paga el consumidor, se hace necesario establecer el Impuesto Sobre el Valor Agregado, en sustitución de dicho tributo, el cual proporciona mayor seguridad fiscal y tratamiento equitativo, independientemente para cada una de las etapas del proceso de importación, producción, distribución y venta final de bienes así como servicios no personales. El Impuesto al Valor Agregado, forma parte del conjunto de medidas fiscales de reactivación económica, por lo que es procedente decretar la ley que establezca y regule dicho tributo.	Este Decreto Ley derogó: 1. El numeral 6o. del inciso c) del artículo 2o. del Decreto legislativo 1831. 2. El numeral 22 del artículo 3o. del Decreto legislativo 1831 y sus reformas contenidas en los Decretos 80-74, 65-80 y 46-81 del Congreso de la República y el Decreto 107-82. 3. El Decreto 8-72 del Congreso de la República.
2.	120-83	Jefe de Estado	29/09/83	01/10/83	Que para aclarar, facilitar su comprensión y armonizar la aplicación de las normas que regulan el Impuesto Sobre el Valor Agregado,	Se modifican los artículos 3o., 4o., 6o., 7o., 19 y el primer párrafo del artículo 24 y 48 del Decreto

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
					nacional del valor FOB de cada exportación con carácter de retención acreditable al pago del Impuesto Sobre la Renta. Que la persona o entidad que efectúa la exportación, no siempre es la persona que produjo las mercancías, actuando el exportador en estos casos como simple intermediario que descuenta al productor todos los pagos de impuestos, por lo que en este caso, es conveniente acreditar la retención al productor original.	
12	26-92	El Congreso de la República	08/05/92	01/07/92	Que es necesario mejorar, modernizar y simplificar la estructura impositiva para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias e incrementar la eficiencia administrativa y la recaudación de los tributos. Para lograr tales propósitos es necesario introducir un mayor grado de equidad al Impuesto Sobre la Renta, ampliando la base de dicho tributo, con la finalidad de evitar su evasión y cumplir con los principios de generalidad y capacidad de pago.	Se deroga el Decreto 59-87 del Congreso de la República y todas sus reformas

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
					rrestre, facilitando a las empresas que presten dicho servicio, la adquisición de mercancías y servicios no personales destinados exclusivamente a las unidades que utilizan en esa actividad, sin que sus proveedores o las aduanas en su caso, les carguen el Impuesto al Valor Agregado (IVA), emitiéndose con ese propósito la presente disposición legal.	se deroga el inciso b) del numeral 2 del artículo 3o. del Decreto 97-84.
5.	103-85	Jefe de Estado	30/09/85	01/10/85	Que el artículo 76 del Decreto 97-84, ha sido objeto de interpretaciones diversas en cuanto al límite temporal de las facultades que su numeral 2 asigna a la Dirección General de Rentas Internas para verificar su procedencia de los saldos de impuesto y para formular ajustes; lo cual es explicable porque no incluye una disposición expresa similar a la establecida en el numeral 3 del artículo 77 de la misma ley, la que sí determina que la devolución en efectivo, no liberan al contribuyente de los reclamos que el fisco le pueda hacer, como resultado de	Se modifica el numeral 2 del artículo 76 del Decreto 97-84.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
					en relación con la reciente legislación tributaria y otras leyes vigentes en el país, incluyendo los compromisos internacionales adquiridos por la República, se hace necesario dictar la correspondiente disposición legal.	72-83.
3.	97-84	Jefe de Estado	14/09/84	01/10/84	La necesidad de incluir en un solo texto legal las disposiciones del Impuesto al Valor Agregado, se hace con el objeto de facilitar su comprensión y aplicación, así mismo es conveniente precisar el alcance de las normas de la ley que estableció el indicado impuesto, con el fin de evitar interpretaciones diferentes a la naturaleza del gravamen, así como cubrir varios aspectos que posibilitan su evasión y ampliar su base de imposición, mediante una racionalización de las exenciones, manteniendo aquellas que representan el consumo básico de la mayoría de guatemaltecos, por lo que se decreta la presente ley.	Se derogan el Decreto 72-83; el capítulo I y los artículos 15 y 16 del capítulo IV del Decreto Ley 120-83.
4.	66-85	Jefe de Estado	01/07/85	01/08/85	Que es de interés nacional proteger a los usuarios del transporte te-	Se modificó el artículo 40. del Decreto Ley 97-84;

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
						gundo párrafo del artículo 68 y los artículos 69, 78, 79, 80 y 81.
7.	95-87	El Congreso de la República	14/12/87	15/12/87	En fecha reciente se aprobó un programa de readecuación tributaria, sin embargo es necesario introducirles modificaciones, para salvar errores en los mismos, que han dificultado su aplicación, siendo procedente dictar en tal sentido, la respectiva disposición legal.	Se reforma el artículo 10 del Decreto Ley 97-84, reformado por el artículo 7 del Decreto 60-87; el primer párrafo del artículo 19 del Decreto Ley 97-84; el artículo 32 del Decreto Ley 97-84, reformado por el artículo 12 del Decreto 60-87; el artículo 43 del Decreto Ley 97-84, el artículo 53 del Decreto Ley 97-84, reformado por el artículo 22 del Decreto 60-87; se reforma el artículo 27 del Decreto Ley 60-87.
8.	50-89	El Congreso de la República	17/10/89	25/10/89	Que la canalización de recursos en el mercado financiero obedezca a razones de índole económico y no fiscal, se impone la necesidad de establecer un sistema fiscal neutro que no discrimine ante el mercado de capitales y el mercado de crédi-	Se modificó el artículo 6o., numeral 3 del del Decreto Ley 97-84; el artículo 8o., numeral 4 del Decreto Ley 97-84, modificado por el artículo 5 del Decreto 60-87.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
					las auditorías que practique la citada Dirección, por lo que se estima conveniente modificar la norma en referencia para precisar sus alcances.	
6.	60-87	El Congreso de la República	07/10/87	08/10/87	Con el el propósito de aumentar la recaudación de ingresos públicos, es necesario introducir reformas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), logrando con ello la recaudación del sistema impositivo que contempla el Programa de Reorganización Nacional, evitando la evasión en el pago del mismo, debiendo emitirse en tal sentido la respectiva disposición legal.	Del Decreto Ley 97-84 se reformaron las literales a) y b) del inciso A, numeral 2 del artículo 3o.; el artículo 4o.; el numeral 1 del artículo 6o. Se sustituyeron los numerales 2 y 3 del artículo 7o.; se reforma el primer párrafo del artículo 8o. y se le adicionaron los numerales 10, 11, 12 y un párrafo final. Se reforma el nombre del capítulo II; los artículos 10 y 12; el primer párrafo del artículo 13; los artículos 15, 24, 32, 33, 38; el numeral 2 del artículo 40; los artículos 45, 46, 49, 50, 51, 52, 53, 76, 77; y el nombre del capítulo X. Quedaron derogados el se-

IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1984 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
1.	96-84	Jefe de Estado	14/09/84	01/10/84	Que la implantación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en sustitución del Impuesto del 3% del timbre sobre las ventas de mercancías y la prestación de servicios personales y no personales, ha creado confusión, por lo que se amerita delimitar la materia imponible de ambos tributos, a efecto de evitar doble imposición y la aplicación incorrecta del gravamen que corresponde a un determinado acto, mediante las modificaciones pertinentes al Impuesto del Timbre y Papel Sellado, por lo que es necesario incluir en un texto legal las numerosas disposiciones del Impuesto del Timbre y Papel Sellado cuya ley básica está contenida en el Decreto Legislativo 1831, de fecha 9 de mayo de 1932, la que ha sido objeto de un sinnúmero de modificaciones que dificultan su comprensión y aplicación, decretándose la presente ley.	Se deroga lo siguiente: 1. El capítulo I del Decreto Legislativo 1153 de fecha 30 de mayo de 1921. 2. El Decreto Legislativo 1831 y sus modificaciones. 3. El capítulo I del Decreto 80-74 del Congreso de la República. 4. El Decreto 568 del Congreso de la República.



IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1983 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
9.	27-92	El Congreso de la República	08/05/92	01/07/92	<p>to, haciéndose necesario adicionar otros supuestos de exención fiscal que conduzcan a lograr la neutralidad impositiva del mercado financiero.</p> <p>Que dentro de la política de racionalización y reordenamiento tributario, el gobierno de la República ha propuesto una nueva ley de Impuesto al Valor Agregado, que amplió el ámbito de aplicación del tributo, incorpora nuevos contribuyentes, elimina exenciones, facilita a la administración tributaria el cumplimiento de sus atribuciones y les entrega nuevos y más eficientes elementos de control para permitirle al gobierno cumplir con sus objetivos de desarrollo económico social y para lograrlo, se consideró necesario ordenar en un nuevo texto legal, todas las disposiciones que normen el referido impuesto, ya que el Decreto Ley 97-84 ha sido objeto de numerosas reformas que hacen difícil su comprensión y cumplimiento, así como la administración del impuesto.</p>	Se deroga el Decreto Ley 97-84 y sus reformas.

IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1984 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
4.	95-87	El Congreso de la República	14/12/87	15/12/87	En fecha reciente se aprobó un programa de readecuación tributaria, sin embargo es necesario introducir modificaciones, para salvar errores en los mismos, que han dificultado su aplicación, siendo procedente dictar en tal sentido, la respectiva disposición legal.	Se reformó el inciso 18 del artículo 2; el artículo 3; el inciso a) del artículo 4; el primer párrafo del inciso 4, 10 y 17 del artículo 5; el artículo 7; el inciso 3 del artículo 9; los incisos 1, 5, 6, 10, 11, 16 y 17 del artículo 10 y se le adicionan los incisos 23 y 24; el último párrafo del artículo 19; el artículo 30 y 44; el segundo párrafo de los incisos A y B del artículo 65 del Decreto 61-87.
5.	43-88	El Congreso de la República	26/08/88	26/08/88	Se hace necesario introducir modificaciones al Decreto 61-87, a efecto de clarificar su aplicación.	Se reforma el inciso 5) del artículo 2 del Decreto 61-87.
6.	50-89	El Congreso de la República	17/10/89	25/10/89	Que la canalización de recursos en el mercado financiero obedece a razones de índole económico y no fiscal, se impone la necesidad de establecer un sistema fiscal neutro que no discrimine entre el mercado de capitales y el mercado de crédi-	Se reforma el artículo 10, numeral 24 reformado por el artículo 38 del Decreto 95-87.

IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1984 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
2.	110-84	Jefe de Estado	30/11/84	01/12/84	Para una mejor aplicación de la Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales y una más sencilla administración del tributo en lo relativo a su forma de liquidación y pago, se hace necesario introducir modificaciones a dicho texto legal.	Se modifica el numeral 8) del artículo 7; el numeral 4) del artículo 18, y los artículos 21 y 33 del Decreto Ley 96-84.
3.	61-87	El Congreso de la República	07/10/87	08/10/87	Para poner en práctica el Programa de Reorganización Nacional, se requiere una revisión de los principales impuestos existentes, a fin de mejorar la recaudación fiscal sobre las bases de los principios de equidad, justicia tributaria establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, siendo por lo tanto, conveniente recaudar el Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales a los principios constitucionales en materia tributaria, simplificando los procedimientos de recaudación del impuesto en beneficio de los intereses fiscales y de los propios contribuyentes.	Se derogan los Decretos Leyes números 96-84 y 110-84.

IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1984 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
-----------	-------------	-------------	-------------------------------	----------------	--	--

Estado y que es conveniente adecuar las leyes tributarias a las disposiciones de dicho código, con el propósito que las mismas resulten armónicas en cuanto a su contenido y aplicación. Contribuciones).

IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1984 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
					to, haciéndose necesario, adicionar otros supuestos de exención fiscal, que conduzcan a lograr la neutralidad impositiva del mercado financiero.	
7.	38-90	El Congreso de la República	10/07/90	09/08/90	Los notarios a través de la actividad profesional que realizan, son agentes activos de la generación y percepción de tributos, tales como los impuestos de compra venta y permuta de bienes inmuebles, herencias, legados y donaciones y en forma particular participan en el proceso tributario del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, por lo que es procedente fijar una comisión adicional a la que actualmente perciben los profesionales del derecho por la compra de especies fiscales, con destino exclusivo a su plan de prestaciones, dictando en tal sentido la respectiva disposición legal.	Se reforma el artículo 31 del Decreto 61-87.
8.	37-92	El Congreso de la República	25/06/92	01/07/92	Que el Código Tributario contiene normas de Derecho Público que rigen las relaciones jurídicas derivadas de los tributos establecidos por el	Se deroga el Decreto 61-87 y sus reformas; y el artículo 33 de Decreto Legislativo 1153 (Ley de

IMPUESTO UNICO SOBRE INMUEBLES

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1987 HASTA 1992

---

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
-----------	-------------	-------------	-------------------------------	----------------	--	--

---

errores en los mismos, que han dificultado su aplicación, siendo procedente dictar en tal sentido, la respectiva disposición legal.

IMPUESTO UNICO SOBRE INMUEBLES

SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1987 HASTA 1992

Orden No.	Decreto No.	Ente emisor	Publicación en Diario Oficial	Vigencia desde	Fundamento filosófico, social económico y político	Leyes y artículos reformados o derogados
1.	62-87	El Congreso de la República	07/10/87	08/10/87	El Programa de Reorganización Nacional, contempla dentro de los objetivos de política fiscal, adecuar la legislación referente a la contribución sobre bienes inmuebles pues es necesario actualizar la legislación que data desde el 30 de mayo de 1921 y está contenida en el capítulo IV del Decreto Legislativo 1153 y que desde entonces ha estado sujeta a repetidas modificaciones, supresiones y adiciones, por lo que es preciso integrar los mecanismos que gravan la propiedad inmueble tanto por parte de las municipalidades, como por parte del Estado, e incorporar el concepto de descentralización en esos mecanismos, para que sean más eficientes en la revaluación de los inmuebles, así como modernizar la administración, registro, control, supervisión y fiscalización del Impuesto Sobre Inmuebles.	Se deroga lo siguiente: La sección I del capítulo IV del Decreto Legislativo 1153; artículo 3o. del Decreto Ley No. 60; Decreto 29-73; y capítulo VI del Decreto 80-74 del Congreso de la República; Decreto 63-80 del Congreso de la República; el artículo 39 del Código de Notariado (Decreto 314 del Congreso de la República).
2.	95-87	El Congreso de la República	14/12/87	15/12/87	En fecha reciente se aprobó un Programa de Readecuación Tributaria, sin embargo es necesario introducirle modificaciones, para salvar	Se modificaron los artículos 6 y 45 del Decreto 62-87.

en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus funciones.<sup>8/</sup>

El Código Tributario en el artículo 9o. lo define así: "Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

A criterio personal, tributo es la prestación que el Estado exige y obliga a pagar a los particulares, con el fin de contribuir a los gastos públicos y también para satisfacer sus propias necesidades.

### 2.3 Características de los tributos

1. Es una prestación en dinero.
2. Es una contribución coercitiva, en virtud de que el Estado lo establece en el ejercicio de su poder soberano y se debe cumplir obligadamente aún en contra de la voluntad del contribuyente.
3. Es una contribución establecida por una ley, cuya base es el principio de legalidad.
4. Es una contribución unilateral, en virtud de que sólo priva la voluntad del Estado al establecer los tributos.

### 2.4 Obligación tributaria

"Es el vínculo jurídico de la cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades determinadas por la ley".<sup>9/</sup> Ejemplo: la relación contribuyente - fisco.

---

<sup>8/</sup> Villegas, Hector B. Derecho Financiero y Tributario, p. 78.

<sup>9/</sup> Amoros, Narciso. Citado por Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero; p. 375



## CAPITULO II

## TRIBUTOS

## 2.1 Generalidades

La tributación es una de las fuentes de ingreso más importante que obtiene un país a través del gobierno central, ya que éste como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, necesita obtener recursos para poder satisfacer sus propias necesidades y las de la población en general ya que ésa es una de sus principales tareas y entre las cuales se encuentran: la defensa de su territorio, la administración de justicia, comunicaciones, educación, salud pública, etc.

Los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, son los tributos que se aplican en Guatemala, teniendo cada uno de ellos sus propias características, sin embargo de estos tributos, los impuestos son sin lugar a dudas los que ocupan el primer lugar en recaudación, ya que éstos se exigen a la población en general en forma coercitiva, sin importar la condición de la persona que lo paga, esto en el caso muy particular del Impuesto al Valor Agregado (IVA), mientras que los arbitrios y las contribuciones especiales sólo obligan a un determinado sector de la población a que cumplan con el pago.

En general podemos decir que los tributos ayudan a mantener la economía de un país y entre mayor recaudación exista, se espera que el Estado los utilice de la mejor manera para que pueda satisfacer las necesidades prioritarias por las que esté atravesando.

## 2.2 Definición de tributo

"Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige

comerciales; en el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, la base será el valor sobre los actos y contratos afectos que se suscriban; y en el Impuesto Unico Sobre Inmuebles, la base estará constituida por la suma de los valores de los distintos inmuebles que pertenecen a un mismo contribuyente, en calidad de propietario o poseedor.

3. Información obligatoria: Toda persona individual o jurídica que llene los requisitos de acuerdo con el Código de Comercio y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, está obligada a llevar contabilidad y si no los cumple, llevará registros auxiliares que le enmarca el Código de Comercio, los cuales demostrarán de una u otra forma, los resultados del periodo y la situación financiera de la empresa, con el objeto de efectuar las declaraciones correspondientes, para poder hacer efectivo el impuesto con base a ellas.

4. Fechas, formas, épocas y lugares de pago, así como los plazos y procedimientos que puede dar el Estado para el cumplimiento del pago del impuesto. Con referencia a esta información, el Estado es el encargado de darle a conocer al contribuyente, cómo, dónde y cuándo lo tiene que efectuar, y en caso de incumplimiento por parte del contribuyente, el Estado puede aplicar los procedimientos más convenientes de acuerdo con la ley, para que cumpla con su obligación tributaria.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 54, establece que el contribuyente deberá presentar una declaración jurada dentro del plazo de 90 días hábiles siguientes a la terminación del periodo de imposición.

Asimismo en el Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 40, establece que el contribuyente deberá presentar dentro del mes calendario

#### 2.4.1 Sujetos de la obligación tributaria

Los sujetos de la obligación tributaria están integrados por dos elementos que son los siguientes:

1. Sujeto Activo: Es aquel que tiene el derecho y el deber de exigir y recabar el pago del tributo a la persona destinataria de satisfacer dicha obligación, siendo este sujeto el ESTADO; pero puede serlo también por delegación o concesión cualquier otro ente público facultado como las instituciones autónomas, que aunque no tienen poder tributario, la ley que los crea puede otorgarles determinadas facultades para recibir tributos, como por ejemplo: las municipalidades.

2. Sujeto Pasivo: Es la persona individual o jurídica, quien deberá de acuerdo con la ley, dar cumplimiento a la obligación tributaria; o sea es quien debe hacer efectivo el pago de sus tributos; ejemplo: una sociedad, contribuyente del Impuesto Sobre la Renta.

#### 2.4.2 Elementos de la obligación tributaria

La obligación tributaria, está constituida por varios elementos:

1. El objeto gravado: Es la materia sobre la cual recae el gravamen, pero este gravamen debe ser ampliado en el sentido que el objeto de los tributos, involucre el hecho generador, o sea la situación en la cual debe ubicarse una persona individual o jurídica para resultar obligada a pagar el tributo. Ejemplo: ingresos obtenidos por el trabajo personal o rentas gravadas obtenidas en una sociedad.

2. Base del Impuesto: Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a pagar, a cargo de un sujeto. Ejemplo: el monto de la renta percibida, para el caso del Impuesto Sobre la Renta; en el Impuesto al Valor Agregado la base imponible serán las ventas menos los descuentos

contribuyente cuando esté inconforme con el resultado al que llegó la Administración Tributaria, luego de haber interpuesto los recursos que establece el Código Tributario y las leyes específicas en su caso, se encuentran: el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y el Tribunal de lo Económico Coactivo, los que procederán a continuar el caso planteado por el contribuyente y serán los que dicten la sentencia correspondiente, a la cual tendrá que sujetarse el contribuyente.

## 2.5 Clasificación de los tributos

De conformidad con el artículo 10 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, los tributos se clasifican en:

- impuestos,
- arbitrios y
- contribuciones especiales.

Se hace la aclaración que la nueva legislación tributaria no regula las tasas, sino que éstas únicamente existen en la doctrina del derecho tributario.

### 2.5.1 Impuestos

#### 2.5.1.1 Definición

"El impuesto es una prestación pecuniaria, obtenida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, sin contrapartida y para la cobertura de las cargas públicas".<sup>10/</sup>

El Código Tributario lo define así: "Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general, no relacionada concretamente con el contribuyente".

---

<sup>10/</sup> Gastón, Jeze. Citado por Raul A. Ríos - Mario Fornaciari. Finanzas Públicas, p. 75.

siguiente al del vencimiento de cada periodo impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el periodo anterior.

En el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, éste se pagará en todos los actos o contratos gravados, según el artículo 17 del Decreto 37-92.

En el Impuesto Unico Sobre Inmuebles, será la Dirección General de Catastro y Avalúos de Bienes Inmuebles, la que emitirá los requerimientos de pago en forma trimestral, enterando el impuesto al mes siguiente de vencido el trimestre, según el artículo 21 del Decreto 62-87.

El pago se efectuará en las cajas fiscales de la Dirección General de Rentas Internas, administraciones departamentales y bancos del sistema.

5. Los procedimientos administrativos y judiciales que los sujetos de la obligación tributaria pueden aplicar para hacer valer sus derechos. Se refiere a que dichos sujetos deben tener conocimiento de las leyes vigentes, de los procedimientos que pueden aplicar, cuando requieran que la Administración Tributaria les resuelva algún asunto, como por ejemplo: cuando un contribuyente solicita la celebración de un convenio de pago para cancelar un impuesto determinado. Así también debe saber que procede cuando es notificado de ajustes, sanciones, intereses, requerimientos de información por parte de la Administración Tributaria y otras circunstancias más que pueden dar origen a una notificación, asimismo de los recursos que puede interponer cuando no esté conforme con la decisión tomada por la Administración Tributaria.

En cuanto, a los tribunales competentes a los que puede acudir el

la riqueza, incidiendo directamente sobre las personas o sobre las propiedades, es decir sobre su propio patrimonio. Ejemplo: el Impuesto Sobre la Renta; el Impuesto Unico Sobre Inmuebles; el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

A. Ventajas de los impuestos directos

1. Permite conocer al contribuyente y como consecuencia se fiscaliza mejor su aporte fiscal en forma continua y ordenada, mediante listados específicos.

2. Permite al Estado prever una percepción determinada de ellos, en virtud de ser gravámenes fijos.

3. Por ser un ingreso constante, facilita al Estado obtenerlos aún en épocas de crisis, derivadas por fluctuaciones económicas.

B. Desventajas de los impuestos directos

1. Son muy sensibles para los contribuyentes, por razón de efectuarlos directamente y así provocan en éstos una reacción de supervigilancia del manejo de los fondos públicos.

2. Dejan a un gran sector de la sociedad sin tributar.

3. Por ser fijos no permite al Estado aumentarlos sin oposición, como consecuencia, se limitan a una mayor percepción en un momento propicio, para aumentar los impuestos.

2.5.1.3.2 Impuestos Indirectos

Son los que trasladan a otra persona su pago. En ese orden de ideas se establecen sobre el importe de la venta de bienes económicos en general. Estos impuestos son pagados por el vendedor o empresario productor de la mercancía, quien mediante el recargo sobre el precio, traslada el impuesto al comprador; de tal manera que se puede decir que

A criterio personal, impuesto es el tributo que recibe el Estado (sujeto activo) de parte de los particulares (sujeto pasivo), para satisfacer sus propias necesidades y las de interés colectivo.

#### 2.5.1.2 Características de los impuestos

1. Es una prestación en valores pecuniarios.
2. Es imponible a todas las personas, ya sean individuales o jurídicas, siempre y cuando se encuentren comprendidas en la categoría de contribuyentes del impuesto. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, existe la categoría de consumidor final, ya que es un impuesto que grava la comercialización de bienes y la prestación de servicios.
3. La exigibilidad responde coactivamente al imperio de la ley.
4. El gravamen debe respetar la capacidad contributiva de las personas, que es la causa más justa de toda tributación.
5. Se destina a gastos de interés colectivo.
6. Es una contribución ajena a toda actividad del Estado; es decir que el estado no realiza ninguna actividad que beneficie al contribuyente y que se efectúe como una contraprestación de su pago.
7. Se encuentra establecido por una ley constitucional, basado en los principios de legalidad, equidad y justicia tributaria.

#### 2.5.1.3 Clasificación de los impuestos

Los impuestos han sido clasificados bajo distintos puntos de vista por autores o estudiosos, sin embargo se tomará la clasificación tradicional, en virtud de que ésta permite hacer una diferenciación más concreta, siendo la siguiente:

##### 2.5.1.3.1 Impuestos Directos

Son aquellos que gravan cualquier manifestación inmediata de

decirse que la incidencia, recae sobre aquellos que soportan la carga pecuniaria directa del impuesto, y no siempre el que paga el impuesto es el verdadero contribuyente. Todo individuo pretende pasar la carga tributaria a otro, pues esa carga tiende a disminuir sus utilidades y la pretensión de cada cual, es la de obtener mayor utilidad, este traspaso de una persona a otra es lo que se conoce con el nombre de traslación del impuesto. Ejemplo: el Impuesto al Valor Agregado es traslativo en la compra de bienes y prestación de servicios.

#### 2.5.2 Arbitrios

Esta clase de tributo no ha sido objeto de análisis por parte de estudiosos y tratadistas, y su existencia pasa desapercibida a nivel doctrinario, sin embargo se abordará en la presente tesis, pues el Código Tributario en su artículo 12, hace mención de él; asimismo se cree que es importante que se conozcan cuáles son sus funciones, ya que es un tributo que las municipalidades aplican en cada uno de los municipios de nuestro país, pues se ven en la necesidad de buscar por todos los medios a su alcance, los fondos necesarios o recursos económicos, con el objeto de desarrollar sus planes de trabajo, en beneficio de su comunidad, los que tienen que pagar sus habitantes para que de esta forma pueda dar cumplimiento a las necesidades prioritarias del municipio.

##### 2.5.2.1 Definición

"Es un aporte obligatorio justo, que el vecino proporciona a la municipalidad mediante una ley, para el sostenimiento de los servicios locales".<sup>11/</sup>

"Es el pago de carácter obligatorio, de ámbito territorial

---

<sup>11/</sup> Girón Castro, Carlos. El Arbitrio Municipal, p. 15.



este impuesto grava las ventas e indirectamente traslada a los consumidores su pago. Ejemplo: el Impuesto al Valor Agregado; el Impuesto Sobre Importaciones y Exportaciones.

A. Ventajas de los impuestos indirectos

1. Afectan a un gran número de la sociedad, que en la medida de sus posibilidades contribuyen, estableciéndose una relativa uniformidad y universalidad.

2. Son los más productivos para el Estado, porque aportan más fondos que los directos.

B. Desventajas de los impuestos indirectos

1. Lo más grave, es que se fomenta la traslación y como consecuencia el que lo paga es el consumidor final.

2. No permiten un efectivo control sobre los contribuyentes, en virtud de que tienen una gran facilidad para trasladarse.

3. En general no son justos, ya que afectan a la mayoría de la sociedad, en la adquisición de los artículos de consumo básico.

2.5.1.4 Efecto de los impuestos

Es evidente que todo impuesto provoca efectos económicos, ya que por una parte, resta capacidad de consumo y de ahorro a los contribuyentes y por otra, faculta al Estado para la prestación de servicios públicos, como la construcción de carreteras, educación, salud pública, etc.

2.5.1.5 Incidencia y traslación del impuesto

Generalmente, el problema de la incidencia de un impuesto, se le concibe como el problema de determinar quién paga. Con más precisión puede

servicio de interés general y que se traducen en un beneficio manifiesto a quien se presta".

Carlos M. Giuliani Fonrouge, dice: "La prestación obligatoria debido en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o especiales actividades del Estado".

El artículo 13 del Código Tributario lo define de la siguiente manera: "Contribución especial y contribución por mejoras, 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".

A criterio personal, las contribuciones especiales son los tributos exigidos por el Estado en forma obligatoria, a determinados sectores de la población, para la realización de obras públicas o prestación de servicios y los que redundan en su propio beneficio.

#### 2.5.3.2 Características de las Contribuciones Especiales

1. Es una compensación por parte secundaria del costo del servicio público, ya que se paga para compensar la parte divisible del costo de una obra pública en interés de la colectividad y que por esa razón, presenta una parte de su costo como indivisible.

2. Es una compensación por un beneficio producido exclusivamente a la propiedad inmobiliaria, y se refiere sólo a servicios prestados bajo la forma de una mejora, a consecuencia de una obra pública.

3. Es una compensación por servicios prestados a una categoría de personas limitadas territorialmente. El ente público no puede hacer una obra de mejora para una sola persona, sino que tiene que ser para cierta zona del territorio, es decir, que es para beneficio común.

restringido, que establecen las municipalidades, para obtener los fondos necesarios, para la realización de sus fines"<sup>12/</sup>.

El Código Tributario lo define así: "Arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades".

A criterio personal, arbitrio es el tributo obligatorio que pagan los vecinos de cada uno de los municipios, a las municipalidades, con el objeto de que ésta pueda obtener los fondos necesarios para el sostenimiento de sus necesidades prioritarias.

#### 2.5.2.2 Características de los arbitrios

1. Es un pago obligatorio, ya que todo vecino tiene que efectuarlo una vez que sea implantado por la municipalidad respectiva.

2. Se encuentra establecido en ley, pues a través de un acuerdo gubernativo se instituye la obligación, para que la municipalidad pueda cobrar el tributo.

3. Es de ámbito territorial restringido, ya que su aplicación es únicamente para el territorio del municipio que lo establece.

4. Es pecuniario, porque su pago siempre es en dinero.

#### 2.5.3 Contribuciones Especiales

##### 2.5.3.1 Definición

Existen tantas definiciones como autores o estudiosos de la misma, citándose a continuación a dos de ellas. Jorge I. Aguilar, dice: "Contribuciones especiales son las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio, a uno o varios sectores de la población, con objeto de atender en forma parcial el costo de una obra o

---

<sup>12/</sup> Torres Azurdia, Jose Antonio. Relación Jurídica Tributaria derivada del Arbitrio, p. 52.

En cuanto al Impuesto Sobre la Renta, este ocupa la segunda posición dentro del total de los ingresos recaudados, habiéndose incrementado de 1988 a 1992 en 545 millones de quetzales, equivalentes en términos relativos al 132%, observándose que de 1988 a 1990 la recaudación se mantuvo estable y en el año 1991 su incremento fue considerable, pues en el último trimestre de ese año muchos contribuyentes se acogieron a la amnistía fiscal que fue otorgada por el Congreso de la República a través de la Ley de Regularización Tributaria, Decreto 68-91, habiéndose cargado al Impuesto Sobre la Renta el 1% recaudado sobre la renta bruta declarada en el período terminado en 1990.

Asimismo al Impuesto Sobre la Renta le fue cargado el 1% recaudado del Impuesto Extraordinario y Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991, Decreto 58-91 del Congreso de la República.

Pero en 1992 disminuyó su recaudación debido a que con la nueva ley se cambió el sistema de pagos a cuenta ya que se había proyectado la renta neta del primer trimestre del período impositivo a un año o bien se calculaba en forma proporcional, de conformidad con el impuesto pagado en el período anterior. Ahora se aplica un 1.5% sobre la base de las ventas del trimestre como norma general, se rebajaron las tarifas del impuesto de las personas no domiciliadas en el país, para hacerlas congruentes con las tarifas que se aplican internamente con el objeto de estimular la inversión extranjera; así también se dieron otros cambios importantes, entre los cuales están: que se amplió la base imponible, eliminando la mayoría de exenciones, se estableció una tarifa única para personas jurídicas; se rebajaron las tarifas de impuesto de las personas individuales, del 34% al 25% , así como su forma de cálculo; se eliminó la comprobación de cargas

4. Es una suma obligatoria que pagan sólo ciertos sectores de la población al Estado, como parte del costo de una obra o servicio a prestar.

5. Se puede efectuar un solo pago o bien hacer abonos proporcionales dentro de un plazo de cinco a diez años.

#### 2.5.4 Análisis y comentario de los impuestos expuestos

Con respecto a la exposición que se hizo anteriormente, se puede decir que los tributos de mayor recaudación en Guatemala, lo constituyen el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, como se puede observar en el cuadro No. 1 y la gráfica No. 1, que se presentan en las páginas 44 y 45, representando desde el año de 1988, más del 50% del total de los ingresos recaudados.

Los incrementos en valores absolutos y en valores relativos de los impuestos que aquí se analizan, se encuentran concentrados en el cuadro No. 2, página 46.

El Impuesto al Valor Agregado es el que ocupa la primera posición, ya que de 1988 a 1992 se incrementó en 927 millones de quetzales, equivalentes en términos relativos al 187%.

En julio de 1992 surgieron nuevos cambios a las leyes tributarias existentes, es decir que entró en vigencia una nueva Reforma Tributaria, con la cual se generalizó el pago del Impuesto al Valor Agregado en la transacción de bienes y en la prestación de servicios, ampliándose el universo de contribuyentes, eliminándose a la vez muchas exenciones, lo que trajo como consecuencia que ahora exista una mayor cantidad de contribuyentes afectos, razón por la que en 1992 hubo una mayor recaudación, como se puede observar en la gráfica.

CUADRO No. 1

INGRESOS RECAUDADOS EN LA REPUBLICA DE GUATEMALA

Años 1988 - 1992

(Millones de Quetzales)

Impuesto	1988	%	1989	%	1990	%	1991	%	1992	%
Totales	1812	100.0	1863	100.0	2360	100.0	3470	100.0	4492	100.0
Impuesto al Valor Agregado	496	27.4	558	29.9	792	33.6	1038	29.9	1423	31.7
Impuesto Sobre la Renta	414	22.9	406	21.8	507	21.5	993	28.6	959	21.3
Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos	104	5.7	116	6.2	138	5.8	181	5.2	166	3.7
Impuesto Unico Sobre Inmuebles	38	2.1	46	2.5	45	1.9	44	1.3	62	1.4
Otros	760	41.9	737	39.6	878	37.2	1214	35.0	1882	41.9

Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas  
Dirección General de Rentas Internas

familiares, por una deducción personal única que establece la ley.

En cuanto al Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, este se incrementó de 1988 a 1992 en 62 millones de quetzales, equivalentes en términos relativos al 6.0%; la recaudación de este impuesto es de menor relevancia, ya que éste fue sustituido en gran medida por el Impuesto al Valor Agregado y con la nueva ley su campo de aplicación se vió más reducido, pues se eliminó el papel sellado para uso general, razón por la que como se puede observar en el cuadro No. 1 y la gráfica No. 1, páginas 44 y 45 respectivamente, su recaudación a partir de 1992 va disminuyendo.

Con respecto al Impuesto Unico Sobre Inmuebles, éste se incrementó de 1988 a 1992 en 24 millones de quetzales, equivalentes en términos relativos al 63%, siendo su recaudación baja con relación a los demás impuestos objeto de estudio.

## CUADRO No. 2

## VARIACION ABSOLUTA Y RELATIVA DE LOS INGRESOS RECAUDADOS

## EN LA REPUBLICA DE GUATEMALA

Años 1988 - 1992

(Millones de Quetzales)

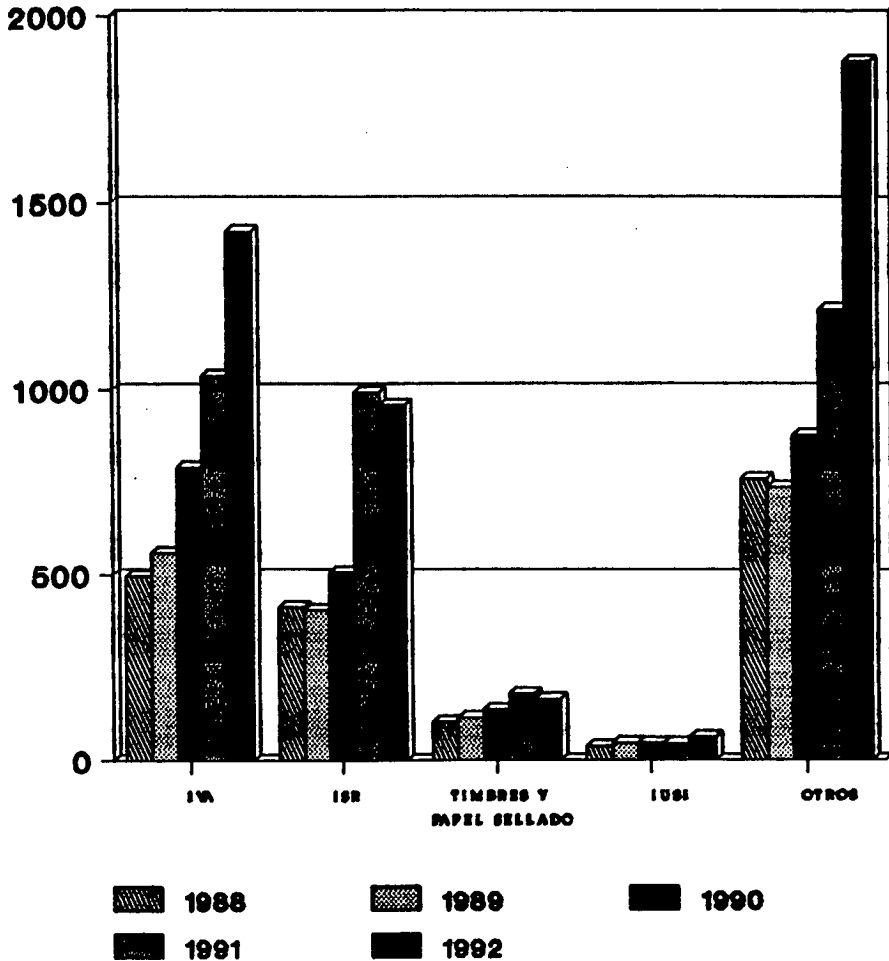
Impuesto	Años		Variación	
	1988	1992	Absoluta	Relativa (%)
Totales	1812	4492	2680	590.0
Impuesto al Valor Agregado	496	1423	927	187.0
Impuesto Sobre la Renta	414	959	545	132.0
Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos	104	166	62	60.0
Impuesto Unico Sobre Inmuebles	38	62	24	63.0
Otros	760	1882	1122	148.0

Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas  
Dirección General de Rentas Internas



GRAFICA No. 1  
INGRESOS RECAUDADOS EN LA REPUBLICA DE  
GUATEMALA  
AÑOS 1988-1992

MILLONES Q.



FUENTE: Ministerio de Finanzas Públicas  
Dirección General de Rentas Internas

previamente. La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

La planeación se puede enfocar desde dos puntos de vista:

1. Quién la ordena.
2. Quién la ejecuta.

Sin embargo lo que interesa es quien la ejecuta (auditor fiscal), ya que será el encargado de llevar a cabo la revisión.

Inicialmente el auditor fiscal elabora un plan de trabajo, en el cual debe incluir:

1. La investigación preliminar: Comprende toda información que el auditor necesita conocer del contribuyente, antes de presentarse en su domicilio fiscal a efectuar la auditoría, siendo ésta la revisión de la carpeta del contribuyente, información computarizada, su comportamiento, un análisis de las últimas declaraciones presentadas, verificando su cumplimiento y precisión.

2. La investigación de campo: Comprende la revisión que se hará en el domicilio fiscal del contribuyente, la que no deberá ser rígida, sino depende de lo que contengan los registros contables del contribuyente.

3. Una descripción clara de los procedimientos y alcance que se le dará a la auditoría, así como el tiempo que se invertirá en realizarla.

A continuación se describen una serie de etapas que el auditor fiscal debe poner en práctica cuando ya se encuentre en el domicilio fiscal del contribuyente.

### 3.2 Etapas de la auditoría

Un auditor debe seguir una serie de pasos para enfrentar,

## CAPITULO III

## PLANEACION, PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA TRIBUTARIA

## 3.1 Planeación de la Auditoría Tributaria

Antes de entrar de lleno al tema a tratar, se dirá que Auditoría Tributaria es el examen a los registros contables del contribuyente, mediante la aplicación de procedimientos y técnicas de fiscalización, para establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La planeación en toda actividad que se pretenda realizar, es importante, ya que de ella dependen los resultados que se desean obtener, por lo que en el caso de una auditoría tributaria, se debe de hacer de una manera cuidadosa y detallada, tratando de cubrir todas aquellas áreas que se quieran investigar.

Dentro de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, existe la Norma de Ejecución del Trabajo, la que señala que el trabajo de auditoría debe ser cuidadosamente planeado.

"La planeación de auditoría, es el proceso de identificar lo que debe hacerse, por quien y cuando".<sup>13/</sup>

"La planeación implica prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo".<sup>14/</sup>

La planeación no debe ser rígida, pues el auditor debe estar preparado para modificar los planes formulados cuando en el desarrollo del mismo trabajo, se encuentren circunstancias o elementos no conocidos

---

13/ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Norma de Auditoría No. 3, Planeación y Supervisión. Abril de 1987, p. 13.

14/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín E-01 Planeación y Supervisión de Auditoría, p. 35.

realiza, sus medios o canales de distribución, etc.

## 2. Sistema contable que utiliza

El auditor fiscal deberá informarse acerca del sistema contable que utiliza la empresa, es decir si se trata de un sistema manual, mecanizado o computarizado. Además interiorizarse de los elementos integradores que conforman el sistema contable, la ubicación de los registros y documentos de los flujos de información contable.

El auditor fiscal debe aplicar un conjunto de procedimientos destinados a comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo aquí precisamente donde cobran vital importancia los sistemas contables, pues constituyen el elemento fundamental que posee el contribuyente para establecer dicho cumplimiento.

Existen muchos conceptos sobre lo que es un sistema contable, pero se ha elegido el siguiente: "Sistema contable es el conjunto de elementos materiales que permiten el registro, acumulación y entrega de información de hechos económicos realizados por la empresa, como son los libros de contabilidad, registros y comprobantes, y el conjunto de principios, normas y procedimientos para efectuar dicho registro, <sup>15/</sup> acumulación y entrega de información".

## 3. Sus flujos de información tributaria

El auditor fiscal debe compenetrarse con los flujos de información tributaria que tengan relación con: auditorías tributarias anteriores, instrucciones emanadas del órgano fiscalizador, instrucciones de orden interno de la empresa o de auditores externos, procesos de

---

<sup>15/</sup> Contreras Villegas, Luis. Curso de Auditoría Tributaria, Ministerio de Finanzas Públicas, Centro de Formación Fiscal. Guatemala 1992. p. 39.

practicar e informar sobre la misma, etapas que no son diferentes en una auditoría tributaria.

### 3.2.1 Estudio general de la empresa

En esta etapa, el auditor debe llegar a conocer todos los elementos importantes, relacionados con la empresa que se va a revisar, entre los cuales se encuentran:

- Analizar el control interno.
- Determinar los antecedentes a examinar.
- Establecer su situación tributaria.

El análisis y evaluación del control interno permitirá al auditor establecer cuáles son los objetivos de la empresa, sus políticas, como están estructurados sus recursos humanos y materiales, y fundamentalmente conocer cuáles son sus sistemas de información, por lo que este análisis está dirigido a tener conocimientos sobre:

#### 1. Estructura organizacional de la empresa

Puede obtenerse información útil para la auditoría, a través del examen de documentos importantes, tales como:

- Registros o inscripciones obligatorias.
- Escrituras sociales.
- Modificación de escrituras.
- Actas.
- Contratos, etc.

Asimismo, también se tendrá conocimiento sobre si se trata de una empresa individual, de una sociedad de personas, de capitales o de cualquier otro tipo de empresa, su identificación completa, organización de la empresa, objetivos y políticas, volumen y tipo de operaciones que

con el plan de trabajo que ha elaborado, él sabrá si efectuará una auditoría tributaria al cien por ciento o bien si va a realizar una auditoría a través de muestreo.

## 2. Pautas de orientación

Se refiere a que el auditor debe hacer un análisis mediante la aplicación de índices tributarios, para detectar posibles inconsistencias que pudieran existir en la declaración jurada y sus anexos, en las que el contribuyente estuviera incurriendo, asimismo también puede detectar otras posibles inconsistencias mediante un análisis comparativo que realice a los estados financieros, declaraciones mensuales, anuales, etc.

## 3. Muestreo

Este tiene una significación real para el auditor fiscal y la obtiene generalmente de la siguiente manera:

- **Apreciación personal:** mediante esta forma, el auditor fiscal recurriendo a su experiencia y al análisis de la empresa, seleccionará las partidas o hechos que a su juicio tienen mayor importancia para llevar a cabo la revisión.

### 3.2.3 Ejecución de la auditoría

En esta etapa se desarrolla la auditoría propiamente dicha y para llevarla a cabo, el auditor fiscal deberá elaborar papeles de trabajo que avalarán las conclusiones a las que llegue en su informe final.

#### 3.2.3.1 Papeles de trabajo

Los papeles de trabajo son los elementos de apoyo en los que el auditor deja evidencia de la auditoría realizada y de los resultados que ha obtenido según el plan de trabajo que elaboró.

cuadratura, preparación y presentación de las declaraciones de impuestos, por lo que para llevar a cabo la revisión, el auditor fiscal debe examinar diversos documentos, entre los cuales están: declaraciones de renta y del Impuesto al Valor Agregado, balance general, estado de resultados y flujo de efectivo, libros contables, voucher, escrituras, contratos y cualquier otra documentación que el auditor considere necesaria, dependiendo de la actividad de la empresa.

Cabe señalar también que cuando el auditor no se ha satisfecho de la revisión de algún rubro, otro medio de información lo constituyen los controles cruzados con terceros, para lo cual tendrá que solicitar lo que necesite por escrito.

Para concluir con el estudio general, el auditor debe compenetrarse de la situación tributaria de la empresa, para conocer cuáles son sus obligaciones tributarias, por lo que debe informarse sobre si goza de beneficios fiscales, a qué impuestos está afecta (Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Impuesto Unico Sobre Inmuebles, etc.), si tiene inversiones como participaciones en otras empresas, dividendos que puede haber percibido de sociedades anónimas, reinversiones realizadas, etc.

### 3.2.2 Orientación del examen

En esta etapa se establecen los criterios que debe utilizar el auditor en el examen, por lo que deberá considerar lo siguiente:

#### 1. Marco de referencia

Se refiere al tipo de auditoría que el auditor fiscal va a cumplir y a los procedimientos que va a utilizar; es decir que de acuerdo

auditoría que por algún motivo haya dejado en suspenso el auditor.

Los papeles de trabajo son de incalculable beneficio para el auditor, por cuanto a través de su presentación clara, concisa, veraz y limpia, éste demostrará su habilidad, capacidad, dominio, integridad profesional y honestidad ante cualquier persona o institución, asimismo le sirven como medio de defensa cuando el contribuyente se vale de la crítica para atacarlo. A continuación se presenta la estructura de los papeles de trabajo:

- Margen superior izquierdo
  - Nombre o razón social del contribuyente
  - Número de Identificación Tributaria
  - Número del expediente
  - Período fiscal a revisar
- Margen superior derecho
  - Identificación del papel de trabajo
  - Iniciales del auditor y fecha de elaboración
  - Iniciales del supervisor y fecha en que los revisó
- El nombre del rubro o cuenta a revisar
- Encabezado de columnas
- Cuerpo del papel de trabajo
- Referencias para cruzar con otros papeles de trabajo
- Marcas de auditoría
- Conclusiones y observaciones
- Firma y sello del auditor

Los papeles de trabajo deben identificarse plenamente, de manera que al hacer referencia de ellos en el informe de auditoría, se puedan



No existen papeles de trabajo estandar por la diversidad de contribuyentes que existen y de la necesidad de información; sin embargo los principios generales y los procedimientos que conlleva la preparación de los papeles de trabajo son los mismos, aun cuando la naturaleza de éstos sea distinta. Los papeles de trabajo además de servir de evidencia para el auditor, también se constituyen como una fuente de información para la Dirección General de Rentas Internas, para el propio Ministerio de Finanzas Públicas y los tribunales que llegan a conocer impugnaciones o recursos interpuestos por los contribuyentes, por lo que se dice que los papeles de trabajo forman una conexión entre los registros contables del contribuyente y el informe de auditoría. Los papeles de trabajo no sólo representan todo el material de información obtenida por el auditor sino que también le sirven de base para la elaboración de su informe, de conformidad con las instrucciones recibidas, de ahí la importancia de los mismos y del cuidado que debe ponerse en su preparación, para evitar hasta donde sea posible, que se den situaciones contradictorias. Los papeles de trabajo elaborados forman parte del expediente y son propiedad de la Dirección General de Rentas Internas y no del auditor fiscal, por lo que deben ser ampliamente definidos e incluir todos los datos obtenidos en el curso de la auditoría y que a juicio del auditor sean pertinentes. Su contenido debe ser completo, detallado y explícito, su presentación impecable, pues desdice mucho de un auditor que prepare papeles de trabajo desordenadamente, manchados y sin ninguna estética, y algo muy importante, deben elaborarse a lapicero y nunca a lápiz. Todos estos requisitos son imprescindibles para que una tercera persona no tenga problema alguno para interpretar el contenido de dichos papeles, incluso que pueda elaborar un informe o bien continuar una

papeles de trabajo, así como toda clase de información que haya sido revelada en los libros y registros contables y de terceras personas con quienes se haya efectuado control cruzado y debe hacerse con rapidez, pues el retraso del mismo puede ocasionar omisiones por olvido.

El informe puede variar, dependiendo de la naturaleza del contribuyente, pero incluye básicamente el siguiente contenido:

1. Número de informe
2. Número del expediente
3. Iniciales de referencia
4. Lugar y fecha
5. Destinatario
6. Introducción: en esta parte el auditor debe hacer referencia al número y fecha del nombramiento, por medio del cual se ordenó la verificación de campo; el nombre o razón social del contribuyente, su Número de Identificación Tributaria, impuesto auditado y el periodo de imposición examinado.

6. Antecedentes: en este apartado se incluirá lo referente a la forma de organización de la empresa, fecha de constitución, número de inscripción definitiva en el Registro Mercantil, actividad a la que se dedica, nombramiento del representante legal, nombre y número de registro del contador.

7. Resultados de la auditoría

- Verificación preliminar: En esta parte se deben indicar los procedimientos y los resultados obtenidos de la verificación efectuada, según los registros internos que se tienen del contribuyente en la Dirección General de Rentas Internas.

localizar con mayor facilidad.

En las auditorías fiscales se elaboran tres tipos de cédulas:

1. Cédulas centralizadoras

Son aquellas en donde se consignan los ingresos, costos y gastos que se reflejan en la declaración jurada.

2. Cédulas sumarias

Son aquellas que contienen la integración por mes de la cuenta que se revisa y servirán para determinar el tamaño de la muestra que se utilizará para la verificación de una cuenta, tomando como base la importancia del cargo mensual, en relación al monto total de la misma.

3. Cédulas analíticas

Son aquellas que contienen el detalle de la documentación de soporte y de ahí su importancia, ya que de ellas depende que el auditor tenga suficiente evidencia para sustentar los ajustes encontrados.

Todos los papeles de trabajo deberán conservarse cuidadosamente durante el curso de la auditoría y preservarse después de terminada la revisión, pues son responsabilidad del auditor que los ha elaborado.

3.2.3.2 Informe de auditoría

Es el documento que contiene una descripción en forma resumida del trabajo realizado por el auditor fiscal y de los resultados obtenidos en la auditoría.

Antes de elaborar el informe, el auditor deberá revisar los papeles de trabajo que ha efectuado, cerciorándose que contengan toda la información necesaria, y que los cálculos aritméticos y las cifras anotadas sean las correctas.

La preparación del informe se hace tomando como base dichos

Entre los principales procedimientos de auditoría tributaria se citan los siguientes:

1. Análisis a la declaración jurada y preparación del plan de trabajo.
2. Solicitud de la información general del contribuyente en los archivos de la Dirección General de Rentas Internas.
3. Requerimiento de información al contribuyente.
4. Verificación de los registros contables del contribuyente y su documentación de respaldo.
5. Suscripción de actas
6. Requerimiento de información a terceros a través de controles cruzados.

### 3.3.2 Técnicas de Auditoría Tributaria

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor fiscal utiliza para obtener material de evidencia a través de los resultados de un balance, de un registro y de una declaración de impuestos.

La aplicación de dichas técnicas permiten cerciorarse de la autenticidad y correcta contabilización de las operaciones y del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Dependiendo del tipo de empresa, de los hechos, asuntos, operaciones o circunstancias que se desean examinar, el auditor dispone de una serie de técnicas de auditoría, las que debe aplicar en cada caso con amplio criterio, de tal forma que como resultado de dicha aplicación, se forme una opinión en lo posible irrefutable.

A continuación se detallan las técnicas más usadas en auditoría tributaria:

- Verificación de campo: esta parte del informe es la más importante, ya que en ella se debe exponer en forma narrativa el alcance, técnicas y procedimientos que se le aplicaron a cada uno de los rubros seleccionados, de acuerdo con el plan de trabajo elaborado, así como el resultado obtenido de acuerdo con el examen efectuado.

8. Conclusiones: es el resultado final de la auditoría realizada, conteniendo los hechos más relevantes de todo el proceso de trabajo, indicándose el monto total de los ajustes, el impuesto omitido, las sanciones e intereses a los que se ha hecho acreedor el contribuyente.

### 3.3 Procedimientos y Técnicas de Auditoría Tributaria

#### 3.3.1 Procedimientos de Auditoría Tributaria

"Los procedimientos de auditoría se pueden conceptualizar como una serie de acciones, tareas o gestiones cuya ejecución o aplicación en forma metódica permiten al auditor obtener los elementos de juicio <sup>16/</sup> suficiente para sustentar sus conclusiones".

Este conjunto de acciones puede visualizarse en forma general, es decir cuando se trata de esbozar cada una de las etapas que ejecuta el auditor, para enfocar, desarrollar e informar sobre una auditoría; dichas etapas se desarrollaron con anterioridad. También existe la posibilidad de visualizar tales acciones en forma específica, es decir que se aplican o utilizan para examinar una determinada partida, o grupos, hechos y circunstancias, se utiliza particularmente cuando se auditan las cuentas de mayor de una contabilidad, las que se deben examinar utilizando varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

---

16/ Ibid. p. 64

posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por lo tanto de informar de una manera válida sobre ella, que le permita al auditor fiscal formarse un juicio cierto y estable.

La confirmación puede ser positiva o negativa, dependiendo si el auditor fiscal desea que la tercera persona, dé respuesta del hecho o circunstancia, estando o no conforme con ello, o que dé respuesta sólo si del hecho o circunstancia no está de acuerdo con la información en sus registros.

Por otra parte, la confirmación también puede ser directa o indirecta, dependiendo si el auditor, en la solicitud de confirmación, suministra o no información acerca del hecho o circunstancia que desea comprobar y la tercera persona da respuesta confrontando dicha información con sus propios registros, entregando al auditor fiscal, la información que necesita, para que éste proceda a verificarla.

La confirmación en auditoría tributaria se puede aplicar en cualquier área a examinar, relativa a hechos o circunstancias que tenga un efecto financiero tributario la que se puede referir entre otros, a los siguientes aspectos: operaciones contabilizadas, documentos extracontables, existencias de bienes físicos en poder de terceros, saldos y operaciones con entidades financieras, etc.

5. Seguimiento contable: el objetivo que persigue el auditor al aplicar esta técnica, fundamentalmente es, la de detectar posibles errores.

Esta técnica se realiza de la siguiente manera:

- Comparación de estados financieros con los registros contables.
- Revisión de registros entre si y con la correspondiente

1. Observación: consiste en presenciar físicamente cómo se realizan ciertas operaciones o hechos, tratando en lo posible de efectuar una visita preliminar a todas las instalaciones de la empresa, con el objeto de verificar la actividad principal a la que se dedica. Así como también se lleva a cabo dentro de un programa de presencia fiscal, con el objeto de establecer si el contribuyente está cumpliendo con sus obligaciones tributarias.

2. Inspección: es la verificación por el propio auditor de la existencia física de bienes materiales, títulos de crédito u otros documentos, con el objeto de comprobar la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad y presentada en los Estados Financieros.

Mediante esta técnica, es posible verificar lo siguiente: bienes de activo fijo, documentos representativos de crédito, bienes de activo realizable, documentos representativos de adquisiciones y las obligaciones, etc.

3. Indagación: es la investigación que realiza el auditor sobre determinados puntos, en base a preguntas que realiza a personas de la empresa auditada.

Con esta técnica el auditor puede formarse una opinión respecto de la empresa, hecho o asunto determinado; sin embargo las conclusiones o juicios necesitan de una corroboración o evidencia que lo respalde suficientemente, lo que logrará mediante la aplicación de otras técnicas como: confirmación, certificación, etc., según sea el caso.

4. Confirmación: es la obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en

documentación de respaldo.

6. Análisis: consiste en separar elementos y agruparlos de acuerdo a su naturaleza u origen, de tal forma que del examen practicado por el auditor fiscal, sirva para que se forme un juicio conceptual sobre el saldo o movimiento de un registro, cuenta o documento.<sup>17/</sup>

Por otra parte, como el análisis comprende otros aspectos como por ejemplo, las declaraciones de impuestos y/o la documentación de respaldo, permitirá al auditor fiscal determinar lo siguiente:

- La legalidad de los documentos.
- La legalidad de los registros.
- El derecho a crédito de impuestos.
- La correcta aplicación de las normas legales, etc.

7. Certificación: es aquella técnica que se aplica cuando se requiere de la legalización de un documento, en el que se asegure la veracidad de un hecho, el cual por lo general debe ir firmado por una autoridad.

8. Cálculo de pruebas matemáticas: corresponde a la verificación de la corrección aritmética de los cálculos realizados por la empresa, mediante el recálculo efectuado por el auditor. Por ejemplo se puede mencionar:

- Multiplicaciones de unidades por valores unitarios en existencia final de activo realizable (libro de inventarios y balances).
- Verificación de sumas de las declaraciones, cálculo de impuestos, etc.

---

<sup>17/</sup> Ibid. p. 70.



oido y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente".

Por lo tanto, el derecho de audiencia debe ser aplicado plenamente por las autoridades correspondientes, ya que es una garantía fundamental que se extiende también al orden administrativo y no solamente al campo civil o penal.

#### 4.3 Procedimientos para notificación

Actualmente los procedimientos para notificarle al contribuyente de conformidad con las leyes tributarias objeto de estudio se unificaron, siendo reguladas por el Código Tributario, pues en dichas leyes ya no se contempla ninguna clase de procedimientos en el que se le tenga que dar a conocer algún asunto al contribuyente; asimismo también dichos procedimientos se encuentran regulados en el Código Procesal Civil y Mercantil.

##### 4.3.1 Obligación de notificar

De conformidad con el Código Tributario y el Código Procesal Civil y Mercantil en sus artículos 66 y 127 respectivamente, establecen que toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, se les debe hacer saber a los interesados en la forma legal y de no ser así, no quedan obligados ni se les puede afectar en sus derechos, siendo en el tema objeto de estudio la Administración Tributaria la encargada de notificar.

También se notificará a las otras personas a quienes la resolución se refiera.

El plazo para notificar personalmente según el artículo 132 del

CAPITULO IV  
PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS ORIGINADOS POR RESOLUCIONES  
NOTIFICADAS AL CONTRIBUYENTE

4.1 Definición de notificación

La notificación dentro del proceso administrativo tributario, se define como el medio legal por el cual se da a conocer a los contribuyentes, a los responsables o a los interesados, una decisión administrativa u otros actos que puedan afectarlos como intimidación de pago, requerimiento de información o de declaraciones juradas, citaciones para comparecencia, presentación de pruebas, etc.<sup>18/</sup>

4.2 Definición de audiencia

La audiencia es el acto por medio del cual, un juez o un tribunal escucha a las partes, para decidir un juicio, pleito o litigio.<sup>19/</sup>

En el campo tributario, es el derecho de defensa que se concede al contribuyente, para que manifieste conformidad o inconformidad con los ajustes que se le plantean respecto a un impuesto cualquiera. La audiencia se concede a través de una resolución, según el artículo 130 del Código Tributario, a la cual se adjunta el pliego de ajustes, las liquidaciones, anexos de multas y las cédulas en las que se encuentran detallados los documentos objeto de ajustes.

Este definición tiene relación con el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el que se expresa lo siguiente: "La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado,

---

18/ Pallares, Estuardo. Diccionario de Derecho Procesal y Civil; p. 472.

19/ Orozco Velásquez, Alfonso. Prensa Libre, Suplemento Económico Financiero. Guatemala, 1992.

misma, la fecha y hora de entrega y pondrá razón en el expediente de haber notificado en esa forma. Ahora si al llegar al lugar en el que tiene que notificar, el contribuyente ha fallecido o se encuentra ausente del país, se abstendrá de notificar y pondrá razón en autos de como lo supo y quienes le dieron la información, procediendo luego a trasladar el expediente al lugar correspondiente, donde en el caso de la persona fallecida se investigará si tiene herederos a los que al momento de tomar posesión de los bienes del fallecido se les notificará a cada uno o a través de una mortual, según como ellos lo hayan estipulado para que el expediente siga su curso normal.

En el caso de la persona que se encuentra ausente del país, se investigará si tiene familiares y si también se encuentran fuera, se averiguará si dejaron un representante legal o bien una persona que sea la apoderada y administradora de sus bienes, para notificarle a ella, quien deberá tener un documento legalizado ante un abogado, para que se le reconozca como tal.

Otro caso que se presenta también es cuando una sociedad se disuelve o entra en quiebra y nadie quiere recibir la notificación, procediéndose a investigar quién es el representante legal o liquidador a quien se le deberá notificar siempre y cuando se haga dentro del plazo de un año de conformidad con el artículo 241 del Código de Comercio.

La notificación personal para que sea válida, debe tener indicada la fecha, la hora y el lugar en que fue hecha y cuando la recibe el mismo contribuyente, él debe tener especial cuidado que estos datos se consignen correctamente en la notificación, para que pueda proceder a aceptarla.

Si el contribuyente al ser notificado no está de acuerdo con la

Código Tributario es de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución.

#### 4.3.2 Domicilio fiscal

Los artículos 127 y 128 del Código Tributario, especifican que para notificarle al contribuyente o responsable una audiencia, opinión, dictamen o resolución, es necesario que se tome en cuenta el lugar señalado por ellos en su primera solicitud, siempre y cuando no fije para tal efecto y por escrito, otro lugar diferente. Cuando el contribuyente o responsable no cumpla con designar por escrito su domicilio fiscal, la Administración Tributaria lo determinará de oficio en base a las opciones que señalan los artículos 115 y 116 del código, para personas individuales y jurídicas respectivamente. En el caso de que el contribuyente confie su defensa fiscal a un consultor experto en impuestos, la dirección que le conviene señalar para recibir notificaciones es la del despacho del referido consultor, con lo cual se evitaría un posible olvido, traspapeleo o que por desconocimiento, no se le de el trato prioritario que merece.

#### 4.3.3 Forma de hacer las notificaciones personales

Estas se encuentran reguladas por el artículo 133 del Código Tributario y por el artículo 71 del Código Procesal Civil y Mercantil, en la forma siguiente: para notificar personalmente, el notificador irá al lugar que haya indicado el interesado, a su domicilio fiscal o bien irá a la residencia, oficina o lugar donde habitualmente se encuentre quien deba ser notificado y si no lo hallare, entregará la notificación a los familiares, doméstica o a cualquier persona que viva en la casa. Si no encuentra quien la reciba o si habiéndola se negare a recibirla, el notificador la fijará en la puerta de la casa y explicará al pie de la

intereses, multas y recargos, según el caso.

8. En su caso, determinación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva cuando sea por error de cálculo, según el artículo 111 del mismo código.

9. Consideración de los dictámenes emitidos y de los fundamentos de hechos y de derecho de la resolución.

10. La firma del funcionario que la emita.

#### 4.4.2 Clases de resoluciones

Según el artículo 130 del Código Tributario, las clases de resoluciones que se notifican personalmente, son las siguientes:

1. Determinen tributos o intereses.
2. Impongan sanciones.
3. Confieran o denieguen audiencias.
4. Decreten o denieguen la apertura a prueba.
5. Denieguen una prueba ofrecida.
6. Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto.

7. Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo.

8. Otorguen o denieguen un recurso y las que lo resuelvan.

#### 4.5 Plazos que impone la Administración Tributaria para evacuar la resolución con carácter de audiencia

Es muy importante que se tome en cuenta la forma en que se computan los plazos, con el objeto de saber en qué momento o día empiezan a regir; por ejemplo, cuando se le notifica a un sólo contribuyente, el plazo

forma en que le resolvieron su asunto, o no está listo para presentar su defensa, no son razones válidas para no aceptarla, pues el plazo para evacuarla le empieza a correr a partir del día siguiente de que ha sido notificado. Al contribuyente o responsable, el notificador le entregará copia de la resolución y de los anexos que la acompañen.

#### 4.4 Resoluciones

La resolución es una decisión administrativa, tomada por una autoridad administrativa, con la finalidad de resolver algún problema planteado por medio de petición o de impugnación.<sup>20/</sup>

##### 4.4.1 Requisitos de la resolución

La resolución según como lo indica el artículo 150 del Código Tributario, deberá contener como mínimo los siguientes requisitos:

1. Número de la resolución e identificación del expediente.
2. Lugar y fecha.
3. Nombres y apellidos completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable y en su caso, del representante legal y su número de identificación tributaria, domicilio fiscal del contribuyente o responsable.
4. Identificación del tributo y del período de imposición correspondiente.
5. Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas.
6. Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria.
7. La especificación de las sumas exigibles por tributos,

---

<sup>20/</sup> Castillo González, Jorge Mario. Derecho Administrativo. Instituto Nacional de Administración Pública. Guatemala, 1990; p. 402.

tales omisiones las puede subsanar, según el artículo 122 del Código Tributario, concediéndosele quince días hábiles para que lo haga.

Significado del término evacuar: es el acto de tramitar una diligencia de procedimiento. En otras palabras, es aprovechar la oportunidad que se concede, en este caso al contribuyente, para someter a trámite o a discusión la inconformidad con un asunto (ajuste) planteado, siguiendo un procedimiento preestablecido,<sup>21/</sup> (no se detallará el contenido de un memorial de impugnación, ya que se presentará un ejemplo práctico en el capítulo VII).

Retomando el tema, una vez analizados los ajustes, el contribuyente deberá presentar un memorial, conjuntamente con las pruebas ante la Dirección General de Rentas Internas, y al no contar con las pruebas necesarias, en dicho memorial podrá solicitar la apertura a prueba, de conformidad con los artículos 143 y 146 del Código Tributario, concediéndosele la Administración Tributaria por treinta días hábiles más, los que serán improrrogables, siempre que los ajustes formulados sean por cuestiones de hecho, no en los casos en que el ajuste se formule por alguna interpretación de derecho ya que esto no necesita de medios probatorios para establecer la procedencia del ajuste respectivo.

Si se le concede ese plazo el contribuyente preparará toda aquella documentación, tales como comprobantes, escrituras, certificaciones, etc. que le servirá como medio de soporte para desvanecer los ajustes formulados. Estos documentos pueden ser presentados en copia o fotocopia simple, salvo que la Administración Tributaria solicite por escrito que se presenten los originales o fotocopias legalizadas.

---

21/ Orozco Velásquez, Alfonso, op. cit.

empieza a contarse a partir del día siguiente de notificado. Ahora si intervienen más personas, se hará de la siguiente manera: los plazos se empiezan a computar a partir del día siguiente de la fecha en que se efectúa la última notificación, por lo que las partes interesadas deberán averiguar si ya todos recibieron la respectiva notificación, para proceder a evacuarla, de lo contrario les será denegada, ejemplo una mortal.

Una vez que la Administración Tributaria haya notificado la audiencia al contribuyente o responsable, con motivo de haberle formulado ajustes producto de auditorías realizadas, lo que da origen a una nueva determinación de pago de impuesto, reducción de crédito fiscal, así como pago de multas e intereses, se le concederá un plazo de treinta días hábiles de conformidad con el artículo 146 del Código Tributario, para que el contribuyente los evacúe a través de un memorial de impugnación. Dicho plazo puede ser prorrogable por quince días más, a solicitud del contribuyente siempre y cuando sea plenamente justificado.

Luego de ser recibida la audiencia por el contribuyente, podrá recurrir a la asesoría que le puede prestar un Contador Público y Auditor o un Abogado y Notario para analizar los ajustes que se le han formulado, con el fin de establecer los ajustes que se aceptan, los que no tienen ninguna posibilidad de defensa y los ajustes con los que se está inconforme por tener pruebas fehacientes que demuestran lo contrario a lo que indica el auditor. La importancia de manifestar conformidad con algunos ajustes, es para proceder a cancelar de inmediato el impuesto en reclamo, con el objeto de evitar que se sigan incrementando los intereses a pagar.

Se hace notar que si el contribuyente en sus primeros memoriales de impugnación omite algún dato importante, no le serán rechazados, ya que



necesaria o se amplien las que ya se hubiesen hecho.

- Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Estas diligencias se harán dentro de un plazo no mayor de treinta días hábiles antes de dictar la resolución, en la que se determinen los valores liquidados y exigibles que debe hacer efectivo el contribuyente. Concluido el procedimiento procederá a emitir la resolución dentro de los treinta días hábiles siguientes.

Conjuntamente con la resolución también se le notificará al contribuyente un dictamen elaborado por el analista que tuvo a su cargo el caso, el cual contiene su opinión, tomando como base la revisión efectuada por el auditor de campo o de gabinete y el memorial presentado por el contribuyente, al cual adjunta las pruebas y cita los fundamentos técnicos y legales para justificar su oposición y defensa con respecto a los ajustes al impuesto y multas respectivas que le impone la Administración Tributaria.

Esta opinión emitida por el analista puede ser para confirmar parcialmente, totalmente o bien para desvanecer los ajustes formulados, dependiendo de la consistencia de las pruebas que se hayan aportado.

En el caso de que en dicha resolución se cometieran errores de carácter formal, podrán corregirse de oficio por la Administración Tributaria, mediante la enmienda de procedimiento, de conformidad con el artículo 160 del Código Tributario, la cual consiste en dejar sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento, una vez corregida la resolución deberá notificarse al contribuyente o responsable y a las demás partes si las hubiere.

Con respecto a la apertura a prueba, la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 28 establece "Los habitantes de la República de Guatemala, tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley".

Los medios de prueba es todo aquello que demuestre la razón o la veracidad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho que reporte enfáticamente una falsedad y otros medios similares, con los cuales se pueda contribuir a la persuasión del funcionario que ha de resolver un asunto sometido a su consideración.

Si el contribuyente presenta sus pruebas fuera del tiempo establecido (30 días hábiles) según el artículo 143 del Código Tributario, ya no le serán admitidas a menos que sean para mejor resolver, cuando la Administración Tributaria así lo determine, pudiendo ser de oficio o a petición de parte, sin embargo como una cosa curiosa en el mismo Código Tributario se establece que pueden aceptarse éstas aun cuando no se haya evacuado la audiencia en el plazo determinado, siempre que no se le haya notificado la resolución al contribuyente.

#### 4.6 Plazo y forma como la Administración Tributaria dicta resolución

Una vez que el contribuyente ha aportado las pruebas y si la Administración Tributaria tiene dudas sobre las mismas, puede efectuar algunas diligencias para mejor resolver, las cuales según el artículo 144 del Código Tributario, consisten en:

- Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
- Que se practique cualquier diligencia que se considere

La enmienda será procedente en cualquier fase en que se encuentre el proceso administrativo; sin embargo si ya se dictó la resolución ministerial, únicamente se procederá a petición del contribuyente.

Si ya se hubiere interpuesto el Recurso de lo Contencioso Administrativo o ya se acudió a la vía Económico Coactiva, entonces no procede la enmienda de procedimiento.

Una vez notificada al contribuyente; si no está de acuerdo con lo que se le haya resuelto, procederá a interponer el Recurso de Revocatoria, tema que se tratará en el capítulo V.

Por otra parte cuando el contribuyente no haya evacuado la audiencia, la resolución le será emitida de inmediato, con el objeto de determinar el tributo, multas e intereses que deberá pagar el contribuyente y al quedar firme se procederá a exigir su pago, dentro del plazo de diez días hábiles siguientes de notificada, si no presenta el Recurso de Revocatoria, remitiéndose las actuaciones a la Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Finanzas Públicas si no cumple con el pago, al ser requerido por la Dirección General de Rentas Internas, para su cobro por la vía Económico Coactiva.

vertidos en la evacuación de la audiencia, conferidas por la Dirección General de que se trate o bien si la audiencia no se evacuó, la resolución estará confirmando lo planteado en la misma.

#### 5.2.1.2 Requisitos

El escrito que se presenta ante la Administración Tributaria según el artículo 122 del Código Tributario, deberá contener:

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a quien se dirija.
2. Nombres y apellidos completos del solicitante. No es necesario que consigne sus demás datos de identidad cuando ya haya presentado otros escritos con anterioridad. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio, deberá acreditar su personería.
3. Relación de los hechos a que se refiere la petición.
4. Peticiones que se formulen.
5. Lugar y fecha.
6. Firma del solicitante. Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona en su lugar.

#### 5.2.1.3 Trámite

Se refiere a las actuaciones que realiza la Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas, a partir del acto en que se da por presentado el Recurso de Revocatoria.

Entrando en detalles, cuando el recurso es analizado por el funcionario que dictó la resolución, este verificará si llena todos los requisitos legales correspondientes. Si cumple con ellos, lo admitirá para su trámite y deberá elevar las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas dentro del plazo de cinco días hábiles y si no cumple con tales

## CAPITULO V

## RECURSOS

## 5.1 Generalidades

Se puede decir que los recursos, son los medios legales y de defensa a los que puede recurrir el contribuyente o responsable, para impugnar todos aquellos actos que violen o lesionen sus derechos o su patrimonio, tanto en la vía administrativa, como en la vía judicial.

Los recursos administrativos y judiciales serán aplicables a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto del Timbre y Papel Sellado Especial para Protocolos, e Impuesto Unico Sobre Inmuebles, tema en la presente tesis.

## 5.2 Recursos Administrativos

Entre estos recursos se tienen los siguientes:

## 5.2.1 Recurso de Revocatoria

Definición: En el campo tributario es aquel recurso administrativo que interpone el contribuyente, responsable o representante legal ante el funcionario que emitió la resolución, para impugnar un acto administrativo que le lesiona, con el objeto de que lo eleve al Ministerio de Finanzas Públicas, para que lo resuelva y cuyo pronunciamiento produce el agotamiento de la vía administrativa.

## 5.2.1.1 Plazo

Según el artículo 154 del Código Tributario, debe presentarse dentro del plazo de diez días hábiles, contando a partir del día siguiente al de la última notificación cuando no se está de acuerdo con la resolución emitida por una Dirección General, que sea dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas. Estas resoluciones tienen origen en los argumentos

artículo 154 del Código Tributario.

- Si resuelve denegando el recurso, la parte afectada podrá presentar un "ocurso". Ocurrir según los diccionarios jurídicos y que se menciona en el artículo 155 del Código Tributario, quiere decir "acontecer algo inopinadamente, comparecer, recurrir a un juez o tribunal", y para lo que se está tratando, se puede decir que el recurso denegado por la Administración Tributaria es porque no se ha emitido opinión sobre el asunto planteado, pues el trámite del recurso es el que ha sido rechazado, por lo que el ocurso, es un medio en el que se solicita una oportunidad para corregir errores de trámite, no de fondo o de opinión.

El Ocurso entonces debe interponerse cuando se rechaza el trámite del Recurso de Revocatoria.<sup>22/</sup> El plazo para interponerlo ante el Ministerio de Finanzas Públicas, es de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente de notificada la denegatoria.

En el memorial correspondiente el afectado debe hacer énfasis en las razones de su rechazo, a efecto de lograr que el Recurso de Revocatoria sea aceptado para su trámite.

Recibido el Ocurso, el Ministerio de Finanzas Públicas lo enviará a la dependencia que denegó el trámite de la Revocatoria, la cual deberá rendir informe al Ministerio dentro del plazo de cinco días hábiles. El informe lo hará en base al expediente original que deberá estar en su poder y si la autoridad superior se lo requiere lo deberá remitir.

En el caso de que el ocurso sea declarado sin lugar, al

---

22/ Orozco Velásquez, Alfonso. Prensa Libre, Suplemento Económico Financiero. Guatemala, 1992.

requisitos deberá rechazarlo, dando a conocer las razones de su rechazo. Sin embargo el artículo 154 del Código Tributario no fija plazo para declarar el rechazo, ni para notificarlo, pero deberá hacerlo lo más pronto posible.

El criterio que se aplica en el código es más amplio, en el sentido que establece que el escrito presentado por el contribuyente, con el sólo hecho de impugnar la resolución, se le dará trámite como de revocatoria aunque éste no lo mencione.

El Ministerio de Finanzas Públicas, según lo establece el artículo 159 del Código Tributario, al recibir las actuaciones que motivaron el Recurso de Revocatoria procederá de la forma siguiente:

1. Si lo estima conveniente, puede solicitar dictamen de la Dirección de Estudios Financieros, si este fuere el caso, dicha dirección deberá rendir el dictamen dentro del plazo de quince días hábiles.

2. En todos los casos deberá dar audiencia al Ministerio Público también por quince días hábiles.

3. Una vez haya conferido la audiencia a que se refiere el inciso anterior, no podrá pedir dictamen a la Dirección de Estudios Financieros.

4. Aún cuando la Dirección de Estudios Financieros no hubiere emitido dictamen o el Ministerio Público no hubiere evacuado la audiencia conferida, o que ambos casos se den, es decir que no haya habido dictamen ni evacuación de audiencia, el Ministerio de Finanzas Públicas deberá resolver ya sea rechazando, revocando, modificando, confirmando o anulando la resolución recurrida dentro del plazo de treinta días hábiles de elevado a su consideración el Recurso de Revocatoria, según lo establece el

Definición: "En el campo tributario se puede decir que es el acto por el cual el Ministerio de Finanzas Públicas vuelve a poner el pleito, alegato, discusión o defensa del contribuyente en el estado en que se encontraba antes de dictar o emitir la resolución que se impugna, dejándola sin efecto o modificándola de acuerdo con las disposiciones legales correspondientes y la petición formulada".<sup>23/</sup>

#### 5.2.2.1 Plazo

Este recurso se interpone contra las resoluciones emanadas del Ministerio de Finanzas Públicas y en la misma forma que el Recurso de Revocatoria, se debe presentar dentro del plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación.

#### 5.2.2.2 Requisitos

Son los mismos que se describieron con anterioridad en el Recurso de Revocatoria, haciéndose la salvedad que el Recurso de Reposición se dirige al Ministerio de Finanzas Públicas y el Recurso de Revocatoria a una Dirección General correspondiente a dicho ministerio.

#### 5.2.2.3 Trámite

De conformidad con los artículos 158 y 159 del Código Tributario, éste se presentará dentro de los plazos y en la forma establecida para el Recurso de Revocatoria en lo que le fuere aplicable.

Se podría entender que también procede el Ocurso, en casos en que el Recurso de Reposición fuere denegado pero no es así, por las siguientes razones: en el caso del Recurso de Revocatoria, este se presenta ante una Dirección General, por lo tanto todavía existe una autoridad superior a quien acudir para presentar el Ocurso dentro de la misma vía administrativa

---

23/ Loc. cit.



recurrente se le impondrá una multa de Q.60.00 y el asunto se dará por concluido, continuando el trámite el expediente que contiene los ajustes quedándole firme la resolución emitida por la Dirección General de Rentas Internas.

El ocurso se presenta como algo novedoso, ya que anteriormente no existía en las leyes tributarias y se tramita como cualquier otro recurso, sólo que a nivel del Ministerio de Finanzas Públicas.

- Si resuelve revocando la resolución que le había quedado firme al contribuyente, el recurso es declarado con lugar, procediéndose a notificarle y posteriormente se archivará el expediente.

- Si resuelve modificando la resolución, el recurso es declarado parcialmente con lugar, es decir que unos ajustes se confirman y otros se desvanecen, continuando con el trámite respectivo.

- Si resuelve confirmando la resolución, el recurso es declarado sin lugar, procediéndose a notificarle al contribuyente y se archiva el expediente por noventa días hábiles, en espera de que interponga el Recurso de lo Contencioso Administrativo.

- Si resuelve anulando la resolución, es porque existe vicio substancial en las actuaciones que obran en el expediente, procediendo a ordenar a la Administración Tributaria a que lo corrija de conformidad con el artículo 160 del Código Tributario.

Se entiende por vicio substancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses.

#### 5.2.2 Recurso de Reposición

lo Civil quienes son las que entran a conocer estos asuntos.

#### 5.3.3 Plazo para interponerlo

Por regla general el amparo se pide dentro de los treinta días siguientes al de la última notificación al afectado, o de conocido por éste, el hecho que a su juicio le perjudica.

El Ministerio de Finanzas Públicas puede invocar el plazo justo en su favor, siempre que demuestre que la complejidad del caso o la reunión de los elementos de juicio, serios y fehacientes, ha retardado el deseo de emitir resolución definitiva.

#### 5.3.4 Tramitación

Los jueces y tribunales están obligados a tramitar los amparos el mismo día en que les fueren presentados, quienes podrán alegar dentro del término común de cuarentiocho horas, transcurrido el cual se hayan o no pronunciado, dictará sentencia dentro de tres días, conminará al obligado para que de exacto cumplimiento a lo resuelto dentro del término de veinticuatro horas.

### 5.4 Recursos Judiciales

#### 5.4.1 Recurso de lo Contencioso Administrativo

Para pasar de la jurisdicción administrativa a la judicial, es necesario que el interesado agote la primera citada, la cual se da cuando sus peticiones ante la Administración Tributaria se resuelven desfavorablemente, o lo que se llama "causar estado".

Dentro de la tramitación de los expedientes que se mueven en la primera vía se hace imprescindible, la asesoría del Contador Público y Auditor, pero dentro de la judicial se requiere forzosamente el auxilio de un abogado y la participación del Contador Público puede continuar

previsto por la ley, caso de las peticiones que los particulares presentan a la Administración Tributaria.

2. Cuando no hay término, luego de agotarse el procedimiento previsto en la ley, aún en el reglamento y no se resuelva en el término de treinta días, caso de los requerimientos que la Administración Tributaria hace a los particulares.

3. Cuando una oficina receptora de documentos o una dependencia, no admita para su trámite las peticiones que se le presenten.

El numeral 1 es el caso del silencio administrativo ya que el interesado no obtiene la resolución dentro del término que establece la ley (artículo 28 de la Constitución Política de la República), por lo que él pide amparo al tribunal respectivo por el solo hecho de que se fije a la autoridad término para resolver.

#### 5.3.1 Formalidades de la petición

La petición de amparo puede ser: escrita y verbal, sin embargo la informalidad del amparo permite que cuando es por escrito se puedan omitir algunos requisitos los que no impiden el trámite del amparo; pero entre los que no se pueden omitir están: la identificación del solicitante, la petición y la firma del interesado, así como la firma del abogado para que sea legal.

#### 5.3.2 Tribunal ante quien se interpone

El amparo que es promovido contra el Ministerio de Finanzas Públicas, por no tratarse de un asunto criminal sino de infracciones a normas constitucionales o al procedimiento administrativo, el contribuyente lo debe interponer ante las salas 1a. y 2a. de la Corte de Apelaciones de

legítima declarará por abandonado el recurso y dejará firme la resolución administrativa que lo hubiere motivado.

#### 5.4.1.3 Procedencia del contencioso

Los casos en los que procede interponer el Recurso de lo Contencioso Administrativo son:

1. Contra las resoluciones de recursos notificadas.
2. Por silencio administrativo (artículo 8, Ley de lo Contencioso Administrativo).
3. Contra las resoluciones que revocan una resolución definitiva (firme), excepto cuando aquella resolución sólo rectifique errores de hecho o de cálculo (artículo 15, Ley de lo Contencioso Administrativo).

#### 5.4.1.4 La demanda y su trámite

Antes de entrar a conocer el procedimiento para la demanda de este recurso, se dirá que se interpone ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, quien tiene la función de ser contralor de la juridicidad de la Administración Pública y atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas, y algo muy importante, para ocurrir a este tribunal, no es necesario que se haga ningún pago o caución previa; sin embargo la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al fisco se demoró en virtud del recurso.<sup>25/</sup>

---

<sup>25</sup> Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, artículo 221.

solamente que sea solicitada por el jurista, debido a la naturaleza muy específica del asunto controvertido que precisa de una labor conjunta para ahondar en los razonamientos técnicos y presentar una mejor estrategia de defensa.

En el estudio del Recurso Contencioso Administrativo, debe tenerse presente que en Guatemala, el Código Tributario en sus artículos 161 y 162 menciona que deben existir salas de tribunales de lo Contencioso Administrativo y que deben estar integrados por magistrados especializados en materia tributaria.

#### 5.4.1.1 Definición

Es el medio legal de que dispone la persona afectada por un acto administrativo, para obtener dentro del órgano jurisdiccional, una resolución que con autoridad de cosa juzgada, revoque, anule o reforme aquel acto.

#### 5.4.1.2 Plazo para interponer el recurso

Si el Ministerio de Finanzas Públicas resuelve dentro del plazo establecido y declara sin lugar el Recurso de Revocatoria o de Reposición interpuesto, se tendrá por agotada la vía administrativa y el interesado podrá interponer el Recurso de lo Contencioso Administrativo según el Código Tributario, en el plazo de noventa días hábiles a partir del día siguiente a la fecha en que se notificó la última resolución de cualquiera de los recursos mencionados anteriormente.

En tanto transcurre el tiempo, la administración guarda el expediente en espera de que se interponga el contencioso y una vez transcurrido ese tiempo, si el recurrente no hubiere promovido el recurso, se tendrá por abandonado, y en tal caso el tribunal a instancia de parte

7. Petición: aún cuando el artículo 22 de la Ley de lo Contencioso Administrativo no requiere que en el memorial en el que se presenta el recurso se incluya un apartado para la petición, se cree que en aplicación supletoria del artículo 61 del Código Procesal Civil y Mercantil, es necesario hacer una petición de trámite y una petición de sentencia.

8. Lugar, fecha y firma del recurrente.

9. Firma y sello del abogado que lo auxilia.

10. Con el memorial se deberá adjuntar lo siguiente:

- Testimonio en el que se acredite la representación del compareciente, cuando no fuere el interesado.

- Los documentos en que funda su derecho.

- Copia certificada de la resolución contra la cual se interpone el recurso, o la indicación precisa del expediente en que hubiere recaído, esto último interpretado en favor del silencio administrativo, significa que materialmente no existe resolución, pero que por el silencio se presume una resolución de recurso desfavorable; la presunción aunque legal, admite prueba en contrario.

De los documentos mencionados anteriormente se acompañan tantas copias como partes intervengan, firmadas todas por quienes las suscriben, las copias de la demanda se presentan en papel común y las copias de los documentos, aunque la ley no lo menciona, es conveniente autenticarlas.

Si la demanda presentada no cumple con los requisitos formales exigidos por el tribunal, de conformidad con la Ley de lo Contencioso Administrativo, ésta será rechazada y entre las principales causas se tienen:

El procedimiento a seguir es el siguiente:

La acción se promueve mediante la presentación de una demanda suscrita por el sujeto pasivo (persona afectada), teniendo el escrito que se presenta, los siguientes requisitos:

1. De conformidad con el Decreto 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, en sus artículos Nos. 33 inciso 10 y 45 indica que en sustitución del papel sellado se utilizará papel bond con líneas a los que se le adherirán los respectivos timbres fiscales por lo que el escrito deberá presentarse de esta forma.

2. Que el memorial que contiene el recurso debe dirigirse y entregarse al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, toda vez que será éste el que conozca el recurso interpuesto (artículo 22, inciso 1, de la Ley de lo Contencioso Administrativo).

3. Conteniendo los nombres y apellidos del demandante o su representante, edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio, lugar de habitación del compareciente, indicando la casa u oficina para recibir notificaciones y calidad con que actúa en el juicio.

4. Exposición de los hechos que motivaron la demanda: ello es obvio, pues el recurrente debe ser claro en la manifestación de los hechos.

5. Las pruebas que va a rendir.

6. Señalar los fundamentos legales en que se apoye. El recurrente debe señalar cuales han sido los derechos de carácter administrativo que se han vulnerado por parte la Dirección General de Rentas Internas, en la resolución contra la que se recurre, así mismo citará las bases legales que lo fundamentan:

prueba producida por las partes y mediante resolución, se señala día y hora para la vista o mediante auto para mejor fallar y por una sola vez se practican las diligencias que se consideran necesarias.

Efectuada la vista se dictará la sentencia dentro del plazo de quince días, revocando, confirmando o modificando la resolución administrativa que motivó el recurso y contra ella no cabrá más acción que la de responsabilidad.

Al estar firme la sentencia, el expediente regresa al Ministerio de Finanzas Públicas, con certificación de lo resuelto para su cumplimiento según el artículo 46 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

#### 5.4.2 Recurso de Casación

Definición: Es el recurso extraordinario que se interpone ante el órgano supremo del Organismo Judicial, por motivos taxativamente establecidos en la ley, para que se examine y se juzgue sobre el juicio de derecho contenido en las sentencias definitivas de los Tribunales de Segunda Instancia o sobre la actividad realizada en el proceso, a efecto de que se mantenga la exacta observancia de la ley por parte de los Tribunales de Justicia.<sup>26/</sup>

El artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el artículo 169 del Código Tributario, establecen que contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso (se refiere a la sentencia impuesta por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo), cabe el Recurso de Casación. En este recurso no se reciben pruebas, únicamente se analiza lo actuado por dicho tribunal.

---

<sup>26/</sup> Nájera Farfán, Mario Efraín. Derecho Procesal Civil. Editorial Eros. Guatemala, 1970; p. 667.



1. Que el recurso haya sido presentado extemporáneamente.
2. Que la materia sea civil o política.
3. Que la demanda tenga base injuriosa.
4. Que falten copias, documentos firmas o sellos.

Si la demanda cumple con los requisitos formales, el tribunal pedirá al Ministerio de Finanzas Públicas, el expediente administrativo para que lo presente en un término de tres días hábiles, más el término de la distancia, en su caso puede fijarse en 48 horas, si el Ministerio de Finanzas Públicas no cumple se le fijan nuevos términos, bajo apercibimiento de proceder en su contra por "desobediencia grave", no rebeldía. Si luego de los "nuevos términos" persiste el incumplimiento, "el tribunal entrará a conocer del recurso teniendo como base el dicho del actor". El Ministerio de Finanzas Públicas, sin embargo puede presentar el expediente "en cualquier estado del juicio".

Posteriormente el tribunal, dictará la resolución que dará audiencia al Ministerio de Finanzas Públicas y al Ministerio Público, por el término de nueve días hábiles. La audiencia también se concederá a "todos los interesados en el recurso" y al apersonarse se tendrán como terceros de acuerdo con el Código Procesal Civil y Mercantil (artículo 28, Ley de lo Contencioso Administrativo).

Al contestar la parte demandada puede solicitar apertura a prueba, pero si no hace dentro del plazo de tres días contados desde la última notificación según el artículo 34 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el demandante puede pedir "apertura a prueba", en este caso el tribunal resolverá decretando dicha apertura, siendo de quince días, concluido el plazo se hace constar de oficio y en autos se detalla la

persona que lo represente, edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio, domicilio o indicación del lugar para recibir notificaciones.

- Relación de los hechos a que se refiere la solicitud.
- Fundamentos legales en que se apoya la solicitud,

citando las leyes respectivas.

- La petición en términos precisos.
- Lugar y fecha.
- Firma del solicitante y del abogado colegiado que lo

auxilia.

## 2. Específicos

- Designación del juicio y de las otras partes que en él intervienen.

- Fecha y naturaleza de la resolución recurrida.
- Fecha de la notificación al recurrente y de la última

si fueren varias las partes en el juicio.

- El caso de procedencia, indicando el artículo e inciso que lo contenga.

- Artículos o incisos de la ley que se estimen infringidos y doctrinas legales en su caso.

### 5.4.2.3 Trámite

La tramitación del Recurso de Casación consiste en que recibido el memorial que lo contiene, el Tribunal Superior pedirá al tribunal que dictó la resolución recurrida, envíe los actos originales con vista de los mismos y si el recurso se encuentra arreglado a derecho señalará día y hora para la vista. En caso contrario, sin más trámite lo rechazará de oficio. En la oportunidad de la vista podrán recurrir las partes y sus abogados y

También se encuentra regulado supletoriamente por el Código Procesal Civil y Mercantil.

No es el propósito en este trabajo hacer un estudio detenido del Recurso de Casación, sino solamente hacer referencia a como el interesado o representante legal lo puede interponer, por actos en los que la Administración Tributaria haya lesionado sus derechos particulares o bien cuando sea al contrario, es decir en el caso en el cual el Recurso de lo Contencioso Administrativo haya sido resuelto favorablemente para el interesado o representante legal, será entonces el Ministerio de Finanzas Públicas el que lo interponga.

#### 5.4.2.1 Plazo para interponerlo

La observancia del plazo para hacer prevalecer este recurso, es de suma importancia, ya que de lo contrario el Tribunal Superior (Corte Suprema de Justicia) lo rechazará de plano. El término para interponerse es de quince días, contados desde la última notificación de la resolución respectiva.<sup>27/</sup>

#### 5.4.2.2 Requisitos

##### 1. Generales

El escrito debe presentarse en papel simple con líneas, al que se le deberá adherirse los timbres respectivos en sustitución del papel sellado y contendrá:

- Designación del tribunal a quien se dirige el memorial, que es la Corte Suprema de Justicia.

- Nombres y apellidos completos del solicitante o de la

---

<sup>27</sup> Código Procesal y Mercantil, Libro sexto, Título V, artículo 626, p. 343.

éstos podrán alegar de palabra o por escrito.

La vista puede ser pública a solicitud de cualquiera de los interesados o cuando así lo disponga la Corte Suprema de Justicia.

En el trámite que se efectúe, se debe de tener muy en cuenta que a diferencia del Recurso de lo Contencioso Administrativo, no se puede proponer ni recibir prueba alguna, ni tramitarse más incidentes que los de recusación, excusa, impedimentos, desistimiento y los Recursos de Aclaración y Ampliación en su caso.<sup>28/</sup>

#### 5.4.2.4 Costas y multas

Si el tribunal desestima el recurso o considera que la resolución está arreglada a derecho, hará la declaración correspondiente, condenando al que interpuso el recurso (contribuyente o fisco) al pago de las costas del mismo y a una multa no menor de Q.50.00 ni mayor de Q.500.00, según la importancia del asunto.

Concluida la tramitación del recurso se enviarán los autos a donde procediere, con certificación de resuelto por la Corte Suprema de Justicia.

Los fallos de casación deberán darse a conocer en la publicación oficial de los tribunales.

## 6.2 Responsabilidad del Contador Público y Auditor ante el fisco

El Contador Público y Auditor como profesional independiente al ser contratado para el desarrollo de la auditoría y revisiones con fines tributarios de los Estados Financieros de una empresa, es natural que asuma la responsabilidad profesional ante su cliente y especialmente ante el fisco, dicha responsabilidad incluye una serie de hechos o actitudes encaminadas a mantener la confianza que se ha depositado en él, es por ello que pueden existir discrepancias de criterios entre este profesional, el contribuyente, y el fisco en algún problema específico.

El Contador Público y Auditor debe mantenerse actualizado en el campo tributario a través seminarios, congresos, revistas especializadas, artículos de prensa o realizando estudios a nivel de maestría o especialización en Derecho Tributario para que pueda darle un mejor servicio a su cliente, haciéndose imprescindible también que sepa manejar y comprender los conceptos técnicos de su profesión como son las Normas de Auditoría y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y comprender su grado de significación al relacionarlos con la legislación tributaria.

El Contador Público y Auditor puede ser contratado por su cliente para que le efectúe la contabilidad y le presente los Estados Financieros respectivos, se los audite o bien para que le asesore en cuanto al mejor cumplimiento de sus obligaciones tributarias; sin embargo para fines fiscales no puede emitir opinión sobre los Estados Financieros, en virtud de que en Guatemala aún no ha sido aprobado el Dictamen Fiscal, existiendo actualmente sólo un proyecto del mismo.

La responsabilidad por incumplimiento de las leyes tributarias a

criterio personal será del contribuyente, ya que la responsabilidad del Contador Público y Auditor se limitará a la observancia de las Normas de Auditoría y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y del contenido del dictamen para efectos financieros, depositando el contribuyente toda su confianza en el servicio que le preste, pues dicho profesional no tiene fe pública como los abogados y notarios.

### 6.3 Responsabilidades legales del Contador Público y Auditor

La actuación y conducta del Contador Público y Auditor en el desarrollo de su profesión, está regulada por una serie de normas y leyes a las cuales tiene que sujetarse.

El conocimiento de estas leyes es de suma importancia para todo profesional, ya que si incurre en el delito por ignorancia de la ley, esto no lo exime de las responsabilidades civiles y penales que de ello se deriven, según lo estipulado por la Ley del Organismo Judicial que en su artículo 3 establece: "Contra la observancia de la ley, no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario".

A continuación se tratarán algunos aspectos relacionados con las leyes que rigen a la profesión del Contador Público y Auditor.

En lo que respecta a las responsabilidades contenidas en el artículo 191 del Código de Comercio el que textualmente dice: "Los contadores, auditores o los comisarios están obligados a cumplir sus deberes con toda diligencia y son responsables ante los accionistas de la sociedad, en la forma establecida en el Código Civil para los profesionales. Los contadores, auditores o los comisarios observarán la debida reserva sobre los hechos o documentos que lleguen a su conocimiento por razón de su cargo".

Este artículo guarda estrecha relación con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en lo referente a que el auditor deberá observar diligencia profesional en la ejecución del trabajo y en la elaboración del informe. También hace referencia al secreto profesional para el Contador Público y Auditor, la que estipula que: "No puede divulgarse la información que como consecuencia de las relaciones profesionales del auditor con su cliente, lleguen a su conocimiento, son estrictamente confidenciales, salvo en el caso de tener que responder a acusaciones derivadas de la ejecución del trabajo que le fue encomendado". A este respecto el Código Civil en su artículo 1668 establece que "El profesional es responsable por los daños o perjuicios que cause por ignorancia o negligencia inexcusable o por divulgación de los secretos que conoce con motivo de su profesión".

La pena que se impone en cuanto a la revelación del secreto profesional está contenida en el artículo 223 del Código Penal y estipula lo siguiente "Quien sin justa causa, revelare o empleare en provecho propio o ajeno un secreto del que se ha enterado por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, si con ello ocasione o pudiera ocasionar perjuicio, será sancionado con prisión de seis meses a dos años o multa de cien a un mil quetzales".

Es importante también hacer referencia a la potestad que tiene el Contador Público y Auditor de darle credibilidad a los hechos contenidos en los Estados Financieros que han sido objeto de su examen, por medio de la opinión o dictamen que emita sobre ellos. La opinión no es más que la confianza y la convicción que transmite a través de ella hacia el público, dada la honradez y autoridad de que está investido, de que las cifras que

muestran los Estados Financieros reflejan razonablemente y con una presunción de verdad su situación a una fecha y por un periodo determinado.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, el Contador Público y Auditor contrae una gran responsabilidad en el caso de incluir declaraciones falsas que perjudiquen a terceros. Esta situación está contemplada en el artículo 322 del Código Penal en lo referente a la falsedad ideológica que textualmente dice "Quien con motivo del otorgamiento, autorización o formalización de un documento público, insertare o hiciere insertar declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento debe probar, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años".

Asimismo el artículo 271 del mismo código establece que los contadores, auditores ... que en sus dictámenes, informes ... o en la formación de los inventarios o balances consignaren con ánimo de defraudar, atraer inversiones o de aparentar una situación económica que no tiene, hechos contrarios a la verdad, incompletos o simulados, serán sancionados con prisión de seis meses a cinco años y multa de cien a cinco mil quetzales.

Con respecto a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la responsabilidad que tienen tanto los Contadores Públicos como los Peritos Contadores se encuentra regulada por el artículo 42 del Reglamento, el cual dice lo siguiente: "Los Contadores Públicos y Auditores y los Peritos Contadores, inscritos ante la Dirección como tales son responsables por las operaciones contables registradas o que deban registrarse en la contabilidad y de la omisión del impuesto, así como por falta de cumplimiento de las restantes obligaciones tributarias, de acuerdo con el



artículo 95 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario"; sin embargo parece demasiado arbitrario este artículo, primero porque la responsabilidad no está regulada en ninguna parte de la ley y segundo porque este artículo 42 toma como base legal el artículo 95 del Código Tributario, pero éste no dice que los Contadores Públicos y Auditores y los Peritos Contadores sean los responsables por las operaciones que no se registren contablemente, por el impuesto omitido por el sujeto pasivo y por el incumplimiento de las restantes obligaciones tributarias de los contribuyentes. La responsabilidad a la que se refiere el artículo en mención es sólo en caso que los profesionales (Contadores Públicos y Auditores o Peritos Contadores) incurran en dolo por el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

#### 6.4 Normas que regulan la actuación del Contador Público y Auditor

La actuación profesional del Contador Público y Auditor en Guatemala se encuentra regulada tanto bajo normas de ética y moral, como normas jurídicas. La vigencia de estas normas son indispensables, no sólo para fortalecer aún más el engrandecimiento de la profesión, sino también para contribuir al desarrollo económico y social del país.

##### 6.4.1 Normas de Etica Profesional

La ética constituye un sistema de principios y normas de conducta esenciales en cualquier actividad a la que quiera considerarse como profesión.

El término de ética profesional abarca también algunos principios que son estrictamente de carácter moral, es decir que incluye reglas prácticas destinadas a guiar a los miembros de una profesión hacia un modo de conducta que ponga en alto la posición del grupo profesional.

La finalidad práctica que persigue la ética profesional en la Contaduría Pública y Auditoría, puede resumirse en tres aspectos:

1. Tener una actitud profesional.
2. Dar confianza a los clientes.
3. Tener la confianza de terceras personas.

#### 6.4.2 Normas Jurídicas

Son las que se fundamentan en los principios generales del derecho, materializándose en las leyes, reglamentos y disposiciones legales emitidas por los organismos competentes. Las normas jurídicas son bilaterales porque imponen deberes correlativos de facultades o conceden derechos correlativos de obligaciones.

A continuación se presenta una clasificación de las leyes generales y disposiciones específicas que regulan la actuación del Contador Público y Auditor en Guatemala.

##### 6.4.2.1 Leyes de carácter general

###### 1. Constitución Política de la República de Guatemala

Según los artículos 34, 87 y 90, establecen que existe libertad para asociarse y que no es obligatorio; sin embargo los colegios profesionales si tienen que estar asociados obligatoriamente, pues tiene por fines la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio.

Asimismo se establece que en Guatemala sólo serán reconocidos los grados, títulos y diplomas que se hayan otorgado por universidades legalmente autorizadas y organizadas para funcionar en el país, ahora cuando se trate de profesionales que hayan egresado de universidades extranjeras, será la Universidad de San Carlos de Guatemala

la única facultada para resolver su incorporación, así como para reconocer títulos y diplomas de carácter universitario amparados por tratados internacionales.

En el caso de los títulos expedidos por universidades centroamericanas, estos tendrán plena validez en Guatemala cuando se unifiquen los planes de estudio, todos estos aspectos también se encuentran contemplados en la Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Por lo dicho anteriormente, la Universidad de San Carlos de Guatemala, juega un papel muy importante en nuestro país, pues es la encargada del reconocimiento de los títulos y diplomas tanto nacionales como de profesionales extranjeros.

## 2. Ley de Colegiación oficial

Esta es otra ley de carácter y de observancia general para todos los profesionales que posean un título universitario, por lo que no contiene normas específicas para el Contador Público y Auditor, sino que norman su actuación como profesional universitario, una vez que se haya colegiado, teniendo los colegios profesionales entre uno de sus fines primordiales, el de auxiliar a la Administración Pública en el cumplimiento de las disposiciones legales que se relacionen con la profesión, resolver consultas y rendir los informes que soliciten entidades o funcionarios oficiales en materia de su competencia.

## 3. Código Procesal Civil y Mercantil

Esta ley según el artículo 100, tiene relación con el Contador Público y Auditor en el sentido que cuando una persona necesite preparar una acción o rendir una prueba, puede pedir al juez

correspondiente que se efectúe la exhibición de libros de contabilidad para hacer constar los extremos que le interesen y al realizar el examen de los libros, el juez podrá disponer que se practique en el tribunal, domicilio u oficina del dueño de los mismos, a través de un Perito Contador o Contador Público y Auditor quien deberá rendir su dictamen al tribunal respectivo. También en los artículos del 164 al 174 se estipula el dictamen de expertos en forma general, pudiendo ser el Contador Público y Auditor uno de ellos.

#### 4. Código de Comercio

En este código, del artículo 184 al 193 se encuentra regulado lo referente a la actuación que tiene un contador, auditor o comisario en la fiscalización de las sociedades anónimas, quienes dependerán exclusivamente de la asamblea ordinaria a la cual deberán rendir sus informes, teniendo entre algunas de sus atribuciones según el artículo 188, las siguientes:

4.1 Fiscalizar la administración de la sociedad y examinar su balance general y demás estados de contabilidad, con el objeto de establecer su veracidad y su razonable exactitud.

4.2 Verificar que la contabilidad sea llevada en forma legal, y aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4.3 Hacer arqueos periódicos de caja y valores.

4.4 Exigir a los administradores informes sobre el desarrollo de las operaciones sociales o sobre determinados negocios.

4.5 Convocar a la asamblea general cuando ocurran causas de disolución y se presenten asuntos que en opinión, requieran del conocimiento de los accionistas.

4.6 Asistir con voz pero sin voto, a las asambleas generales de accionistas y presentar su informe y dictamen sobre los estados financieros, incluyendo las iniciativas que a su juicio convengan.

4.7 En general, fiscalizar, vigilar e inspeccionar en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad.

Como puede observarse, la mayoría de atribuciones son inherentes al campo de acción del Contador Público y Auditor, ya que la práctica como la experiencia obtenida a través de un estudio profundo de las leyes y principios que regulen el desenvolvimiento de una sociedad garantizará la formación de un mejor criterio para determinar lo más conveniente para la empresa.

Se considera que el numeral 4.6 es uno de los más importantes dentro de la función de fiscalización, ya que por medio de los estados financieros, los accionistas no sólo reconocerán la situación financiera de la sociedad, sino que podrán poner en práctica si lo creen conveniente, todas las recomendaciones fundamentalmente de la sociedad y a los sistemas contables empleados que haya dado en su informe el Contador Público y Auditor.

Un aspecto muy importante como medida proteccionista de la profesión, es lo señalado en el artículo 189, ya que no pueden ser auditores ni comisarios de la sociedad anónima, los que no sean ciudadanos guatemaltecos naturales, lo cual limita el campo de acción de las compañías extranjeras, como tampoco pueden serlo los profesionales inhabilitados para el ejercicio de la profesión, lo que obliga a todos a estar debidamente capacitados para el ejercicio de la profesión.

## 5. Código Civil

Se refiere del artículo 2027 al 2036 a la prestación de servicios de los profesionales en general, a su forma de retribución mediante honorarios fijados ya sea a través de un convenio o por un juez, tomando en consideración la importancia y duración de los servicios y las circunstancias económicas del que debe pagarlos, asimismo se establece en el artículo 2029, que el profesional tiene derecho, además de la retribución por honorarios, a que se le paguen los gastos que haya hecho con motivo de los servicios prestados, justificándolos y comprobándolos debidamente, por lo que también dicho profesional está obligado a prestar sus servicios con toda dedicación y diligencia, siendo responsable de los daños y perjuicios que cause por dolo, culpa, ignorancia inexcusable o por la divulgación de los secretos de su cliente. Cuando por cualquier circunstancia ya no pueda continuar prestando sus servicios, deberá avisar con anticipación a la persona que lo contrató, pues de lo contrario será responsable de los daños que pueda causarle.

Ahora cuando la persona que lo contrató esté en desacuerdo con el trabajo o conducta del profesional, podrá rescindir el contrato, pagándole sus respectivos honorarios y gastos en que haya incurrido y si no llegan a ningún acuerdo, será un juez el encargado de fijar la cantidad a pagarle.

#### 6.4.2.2 Leyes y disposiciones específicas a la profesión del Contador Público y Auditor

1. Estatutos y Reglamentos del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas

Todo colegio tiene sus propios estatutos y el Colegio de

Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas no es la excepción, refiriéndose el artículo 2, que para el desempeño de estos cargos y para el ejercicio de estas profesiones, de acuerdo con las leyes y reglamentos, es necesario estar inscrito como miembro activo del colegio, sin perjuicio de llenar y cumplir las prescripciones establecidas por las leyes.

Por lo dicho anteriormente, el Contador Público y Auditor al prestar sus servicios como profesional, especialmente en el área fiscal, deberá de acuerdo con las normas de ética y las normas jurídicas que lo rigen y que él debe observar siempre, asesorar a su cliente, de la manera más eficaz, tratando de hacerle conciencia a efecto de aconsejarle que no es conveniente que en sus operaciones contables se cometan actos de defraudación, así como también que retenga tributos y que omita el pago de los mismos; sino es mejor que cumpla con todas sus obligaciones tributarias a las que esté afecto, lo que redundará en su propio beneficio, cuando se le hagan revisiones fiscales por parte de la Administración Tributaria.

#### 6.5 El Contador Público y Auditor como asesor de impuestos

El motivo principal del incumplimiento tributario radica en el desconocimiento de las leyes fiscales y la falta de una asesoría adecuada o la ausencia total de la misma por parte del contribuyente, traduciéndose en que cuando se le hace una revisión, se le efectúen ajustes y se le apliquen las respectivas multas e intereses.

Con las debidas y pocas excepciones que confirman la regla, hay contribuyentes individuales y empresas ya sean lucrativas o no, que creen "manejar" las leyes tributarias adecuadamente.

Otros posiblemente no han leído o lo han hecho en mínima parte,

las leyes básicas tributarias: El Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, el Código Tributario y el Código de Comercio.

En muchos casos quienes las han leído, las habrán entendido poco o nada. Si fue poco, al paso de un corto tiempo las habrán olvidado, pues no las aplican constantemente. Y ante tan evidente realidad, la simple conclusión que surge, es que se debe buscar al especialista, el asesor tributario que conoce, no sólo las leyes y su aplicación, sino que su forma de registro y la manera de informar al fisco. El asesor especialista en este campo es pues, el Contador Público y Auditor, el médico empresarial que puede asesorar y ayudar técnicamente no sólo a las empresas sino que también a los contribuyentes individuales y no pensar que la única función que desempeña el Contador Público y Auditor es la revisión de cuentas y documentos.

Muchos contribuyentes no lo buscan por ignorar las ventajas que conlleva su asesoría, otros creen que tales servicios son muy caros, sin pensar que a la larga son más caras las consecuencias de los errores tributarios, los que implican que se les hagan ajustes y se les apliquen las multas respectivas, los que le son notificados y al recibirlos el contribuyente, en muchas ocasiones va en busca del auditor fiscal que le hizo la revisión, lo que no debe ser así, pues el auditor ya no tiene nada que ver con el caso, ya que es otra sección la encargada; sin embargo el contribuyente lo desconoce y no sabe cual es el procedimiento a seguir, es entonces cuando se hace necesaria la asesoría de un Contador Público y Auditor.

Es muy frecuente oír a empresarios responder a la siguiente



pregunta: Ha tenido o tiene problemas en el manejo de sus impuestos?: No, nunca, nuestro contador o departamento de contabilidad prepara los informes y paga los impuestos que correspondan. Nada más peligroso. Ni el gerente ni los empleados de contabilidad, son especialistas. Como pueden estar seguros que no han cometido errores o interpretado equivocadamente las leyes?. Como pueden saber que no tienen enfermedades tributarias si no han sido examinados por el médico de empresas?. Esto es algo así como el ser humano que se cree inmune a las enfermedades, no visita al médico y al sentirse enfermo se autoreceta, pero cuando lo visita le pasa de todo, así o peor sucede con las empresas.

La vida moderna impulsa a tener, no sólo para el ser humano sino que para las empresas, un especialista en cada campo del quehacer cotidiano y en la actualidad ante un sistema tributario complicado, ambiguo en muchos casos y extenso, la asesoría se hace necesaria, todo con el objeto de que en lo posible se tribute correctamente.

La asesoría en materia fiscal presenta características por demás delicadas y requiere de parte del profesional la mayor capacidad y honestidad.

El criterio del Contador Público y Auditor debe ser entonces absolutamente recto y libre de toda presión; no es el asesor fiscal un agente de hacienda, ni es tampoco un instrumento del contribuyente para evadir sus obligaciones fiscales, es y debe ser, un profesional que mantenga el equilibrio en asesorar a su cliente al mejor y preciso cumplimiento de esas obligaciones, por lo que en la actualidad el Contador Público y Auditor, puede prestar asesoría fiscal a las empresas, en forma dependiente (internamente) e independiente (externamente).

### 6.5.1 Como auditor interno

La especialidad en el área fiscal se había circunscrito en el pasado a presentarse en forma independiente, por medio de asesorías o revisiones, pero no es sino hasta hace algunos años que esta especialidad del Contador Público y Auditor, se presta en forma dependiente, con lo cual se consiguen ventajas adicionales, ya que la valorización de las mismas, la hace sin el problema conservador a nivel despacho, por lo que sin apartarse de la Etica Profesional, puede emitir su opinión aceptando mayores riesgos, pudiendo también influir en forma más categórica sobre la decisión final que al respecto se tome, ya que en última instancia al estar en presencia de interpretaciones de leyes, aunque su opinión no sea totalmente acertada, la repercusión será en forma interna entre la empresa y él, sin que como en el caso de despacho se afecte un prestigio a nivel institución.

Dentro de las empresas el campo impositivo es a todas luces difícil e importante, ya que debido al impacto que representan los impuestos en las utilidades, resulta inconcebible planear operaciones o negocios, o bien tomar decisiones inteligentes sin meditar sobre las implicaciones fiscales que les son correlativas.

Por lo expuesto anteriormente, es recomendable asignar dentro de las empresas la Asesoría Fiscal, la cual puede ser parte de las atribuciones del Departamento de Auditoría Interna, Contraloría o de Estudios Económico-Financieros cuya intervención será la de revisar y en su caso asesorar todas las operaciones en las que intevengan aspectos que tengan repercusiones impositivas. Los objetivos de esta sección se pueden resumir en términos generales en los siguientes:

1. Lograr y mantener una situación fiscal sana de la empresa.

2. Lograr dentro de los marcos legales, los máximos ahorros posibles.

Para llegar a los objetivos, es indispensable tener una organización que contemple cuando menos los siguientes aspectos:

1. A nivel empresa, será necesario establecer políticas en las que se obligue a los gerentes, directores, etc. de los demás departamentos o divisiones a que hagan del conocimiento del departamento que tenga a su cargo la asesoría fiscal, todos los contratos que vayan a celebrarse así como nuevas operaciones que estén por realizar o planes futuros a mediano o corto plazo.

2. A nivel departamento, será indispensable que se tengan perfectamente distribuidas las cargas de trabajo, que se tengan establecidos programas en los que se incluyan revisiones y se apliquen cuestionarios previamente elaborados, asimismo será necesario contar con un archivo permanente que permita conocer en forma rápida la vida fiscal de la empresa. En este archivo deberá incluirse tanto aclaraciones a Autoridades Fiscales y juicios entablados ante los diversos tribunales.

3. A nivel funcionarios públicos, deberá tenerse una constante comunicación con ellos, de tal forma que se tengan siempre en mente los criterios y las posiciones que en cada momento mantienen.

#### 6.5.1.1 Funciones básicas de una Sección Fiscal

1. Crear y mantener la mejor estructura fiscal aplicable a nivel empresa o a nivel grupo de empresas.

2. Determinación del Régimen Fiscal de las empresas.

3. Revisión por medio de programas de trabajo, verificando que las empresas estén cumpliendo con todas las disposiciones fiscales que les

son aplicables.

4. Proporcionar a las diversas autoridades fiscales las aclaraciones e información que soliciten.

5. Formular inconformidades y recursos administrativos ante las autoridades fiscales, en los casos en que existan liquidaciones de impuestos por aspectos contables.

6. Coordinar y asesorar los aspectos contables con los abogados de la empresa, al momento de formularse recursos administrativos, juicios, etc.

7. Proporcionar asesoría al personal y funcionarios, respecto a operaciones futuras o proyectos.

8. Revisar contratos y operaciones para verificar que se apeguen a las leyes fiscales.

9. Revisiones fiscales sobre nuevas empresas que vayan a ser adquiridas.

10. Efectuar todo tipo de trámites ante las autoridades fiscales, tales como consultas, autorizaciones, etc.

11. Aplicar estrategias fiscales en las operaciones que se realicen o vayan a realizarse, con el objeto de obtener la máxima cantidad de ahorros fiscales.

6.5.1.2 Ventajas de la sección fiscal de una empresa, sobre el departamento de impuestos de un despacho de Contadores Públicos.

1. Se puede a iniciativa propia efectuar revisiones, sin necesidad que existan una solicitud previa, pudiendo con lo anterior utilizar medidas preventivas.

2. El conocimiento integral que se tiene de la empresa, permite

aplicar fácilmente estrategias que produzcan ahorros de impuestos, asimismo permite formular opiniones o resolver consultas en una forma más integral y sobre todo valorando gran cantidad de elementos que para el asesor externo pasarían inadvertidos.

3. Que el personal obtenga una especialización fiscal más específica sobre las actividades o las operaciones que realiza la empresa.

4. Se puede intervenir en la formulación de los recursos administrativos y juicios ante los tribunales, aportando al abogado elementos contables fiscales que provienen del conocimiento que se tiene de la empresa.

Sobre este punto es importante resaltar que gran cantidad de juicios se ganan o se pierden, todo dependiendo del respaldo que desde el punto de vista fiscal contable se proporcione; lo anterior es debido a que en ocasiones los abogados se encierran en meros tecnicismos legales, pero se olvidan de que en ciertos casos la opinión de Contador Público y Auditor especializado en impuestos y/o una prueba pericial contable, pueden ser determinantes en la resolución de un juicio.

#### 6.5.2 Como auditor externo

La actividad económica que la empresa realiza está necesariamente condicionada por el marco de las disposiciones legales del lugar donde se desenvuelve.

Para el completo cumplimiento de sus objetivos, la empresa tendrá que mantener su actividad dentro del marco que le especifican estas prescripciones legales. Algunas veces significarán para la empresa un agotamiento a su actividad, pero en la mayoría de los casos vienen a ser un marco indicativo de campos de acción.

El trabajo de la dirección eficiente de la empresa lleva consigo la necesidad de un buen conocimiento de los campos legales que se le apliquen. Este campo requiere normalmente que ésta cuente con un asesor o grupo de asesores, a quienes se les encarga todos los asuntos de carácter legal a que se encuentre sujeta.

En el trabajo que desarrolla el Contador Público y Auditor en forma independiente, el aspecto legal ocupa un puesto de suma importancia, ya que el enfoque de una auditoría con miras al dictamen de los estados financieros tiene que incluir necesariamente todos los campos legales impositivos a los que la empresa está sujeta. En las revisiones que él efectúa, como parte de las pruebas para basar su opinión, tiene que cerciorarse que la empresa esté cumpliendo con todas las leyes vigentes que le afecten, lo cual es tan importante, que puede ser el origen para que su opinión sobre los estados financieros tenga alguna salvedad; y dependiendo de la gravedad del asunto o de la materialidad del incumplimiento legal en que la empresa haya incurrido, según las circunstancias pueden ser motivo también para que él se abstenga de opinar sobre ellos, por lo que deberá tener una amplia preparación y conocimiento de los distintos campos de acción de la empresa a quien sirve. En este sentido, podría afirmar que no le basta conocer sólo las leyes generales, sino que debe conocer las leyes específicas (Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc.) que se aplican a las distintas empresas para quienes trabaja.

El conocimiento de estas últimas leyes, normalmente la lleva a cabo el auditor cuando inicia el conocimiento más amplio de la empresa; dejando constancia en el llamado "archivo permanente" de cada empresa, de

las disposiciones legales que particularmente se le aplican.

Esta necesidad de preparación del auditor en materia fiscal es parte de lo que profesionalmente se le exige, y que se cataloga entre las Normas Personales de la clasificación de Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en una declaración sobre estas Normas Personales, y hablando del entrenamiento técnico y capacitación profesional del Contador Público y Auditor, en forma general dice: "El auditor, antes de ofrecer sus servicios como tal, debe tener una preparación y capacidad que lo coloquen en condiciones de prestar satisfactoriamente sus servicios cuando estos le son solicitados...".

El hecho de que una persona ofrezca sus servicios como profesional, viene a constituir una especie de declaración pública, por la cual esa persona se manifiesta capacitada para desempeñar satisfactoriamente las actividades que de modo ordinario corresponden a esa profesión.

Si ese ofrecimiento se hace sin tener las cualidades de preparación y capacidad necesaria para el desempeño de la actividad profesional, se está cometiendo, desde el principio, un engaño al público que puede solicitar los servicios del profesional. "De allí que sea necesario, como requisito previo indudable, que la persona que ofrezca sus servicios profesionales como auditor, tenga previamente, un entrenamiento técnico adecuado y una capacidad que le permita realizar las actividades normales de la auditoría de modo satisfactorio para sus clientes y las personas que van a depender del resultado de su trabajo".<sup>29/</sup>

---

<sup>29/</sup> Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Auditores. Décima quinta edición. México, 1984.

Si el Contador Público y Auditor ofrece sus servicios cada vez más amplios a la empresa, su preparación y competencia profesional deben mejorarse constantemente; de manera especial, la actualización en materia legal debe mantenerla siempre.

Se mencionó anteriormente que el campo legal requiere normalmente que la empresa cuente con un asesor, o un grupo de asesores, en esa materia. A este asesor se le encargarán todos los asuntos estrictamente legales en que la empresa tenga que intervenir, o donde entren en juego sus intereses.

El campo de asesorías del Contador Público y Auditor en esta materia está fuera de los trámites estrictamente jurídicos, que incumben necesariamente a los profesionales del Derecho. El auditor centraliza su asesoría casi siempre a la materia de impuestos. En este campo el Contador Público y Auditor presta una gran ayuda a la empresa por su experiencia y conocimiento en esta rama, ya que su criterio y calidad de profesional independiente, son de mucha importancia para la gerencia de la empresa en las decisiones de carácter impositivo.

En la práctica del trabajo profesional del auditor, es muy corriente que éste atienda consultas de sus clientes en distintas ramas de materia fiscal. Incluso algunas veces sucede que las consultas que le hacen son de materia legal, siendo éstas competencia de los abogados de la empresa. En estos casos el auditor podrá dar algunas indicaciones generales, producto de su experiencia profesional, pero tendrá que hacer ver a su cliente que esos temas debe consultarlos directamente con el abogado.

En esta misma rama, existen varios trabajos que el Contador



Público y Auditor puede desarrollar en una labor conjunta con los profesionales del Derecho, en donde su experiencia y los conocimientos y prácticas que le va dando su mismo trabajo profesional, lo hacen llegar a ser un asesor eficaz para algunas materias de legislación fiscal.

Uno de esos trabajos, donde puede desarrollar esa labor conjunta con el abogado es en la organización de nuevas empresas, y en la fusión o transformación de ellas. En este campo, el Contador Público y Auditor puede aportar opiniones e informaciones sobre aspectos, que serán convenientes que aparezcan en los instrumentos legales que vengán a dar vida a las nuevas empresas. Su ayuda estará, por ejemplo, en los campos de las clases de acciones que se van a emitir, en su opinión sobre los distintos órganos directivos, sobre la expansión de operaciones, formación de reservas legales y voluntarias, distribución de utilidades, conformación de los órganos de dirección, administración, fiscalización, etc.

Otro campo interesante donde el Contador Público y Auditor puede ayudar al abogado es en las controversias de carácter fiscal dentro del ámbito administrativo. En estos casos su asesoría resultará de gran utilidad, no sólo por sus conocimientos contables, sino también, por la preparación que tiene en materia de legislación fiscal; y especialmente, por el criterio formado a través de la experiencia, en la aplicación practicada en las diversas empresas a las que presta sus servicios.

Su opinión podrá también ser útil en campos de elaboración de contratos donde entren en juego los aspectos de carácter impositivo.

Otros tipos de asesoría fiscal que le puede prestar el Contador Público y Auditor a la empresa es en cuanto a la evaluación del efecto fiscal de nuevos proyectos. Su función en este campo es ayudar a

la empresa a conocer las alternativas disponibles en una situación dada, describir los efectos tributarios en cada alternativa y ayudar a ponderar las ventajas y desventajas comparativas de cada alternativa.

El análisis de las consecuencias fiscales es necesario detallarlas y evidenciar las mismas por escrito con el propósito de evitar cualquier posibilidad de mala interpretación.

El propósito del trabajo no incluye aconsejar al cliente a que tome ningún curso específico de acción, esa decisión debe tomarla él.

También si el Contador Público y Auditor como producto de su trabajo, se da cuenta que la empresa no ha actuado de acuerdo a las prescripciones legales, su ayuda deberá enfocarla a que ésta pueda comenzar a formar alguna reserva para las posibles contingencias por pago de impuesto que le puedan resultar de posteriores revisiones fiscales que le hagan.

## CAPITULO VII

## CASO PRACTICO IMPUESTO SOBRE LA RENTA

A continuación se presenta un caso práctico del Impuesto sobre la Renta, el cual se inicia desde que el auditor fiscal es nombrado para que efectúe la auditoría, luego informa a la jefatura de los resultados obtenidos, se le notifican al contribuyente el pliego de ajustes, nota de liquidación y anexo de multas a través de una audiencia, él evacúa en tiempo presentando escrito solicitando prórroga, al vencerse el tiempo solicita apertura a prueba de conformidad con el Código Tributario e impugna el ajuste formulado por la Administración Tributaria, se le emite resolución y dictamen, los que se le notifican y concluye con el Recurso de Revocatoria interpuesto por el contribuyente, el cual es resuelto desfavorablemente por el Ministerio de Finanzas Públicas.

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

Fecha 06 de Enero 1,992

Nombramiento DISR-SA-UC-N-007-92  
 Referencia CodeR/HG/FG/NC/gf

ASUNTO:

SE NOMBRA AL AUDITOR FISCAL LUIS FERNANDO AGUILAR CASTRO PARA QUE VERIFIQUE POR ANALISIS DE GABINETE Y/O EN EL CAMPO, CUANDO LO CONSIDERE CONVENIENTE, EL CUMPLIMIENTO Y PAGO CORRECTO DEL (LOS) IMPUESTO (S) IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LOS CONTRIBUYENTES QUE SE IDENTIFICAN A CONTINUACION.

No.	NOMBRE	NIT	PERIODO	
			DEL	AL
<u>1</u>	<u>JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ</u>	<u>23447-9</u>	<u>01/07/90</u>	<u>30/06/91</u>
_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____

Se nombra al Auditor Fiscal LUIS FERNANDO AGUILAR CASTRO para realizar Auditoría de Gabinete (y campo cuando lo considere conveniente, para lo cual debe constituirse en el domicilio fiscal de cualquiera de los contribuyentes arriba detallados) y con base a lo dispuesto en el Artículo 98 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, las normas aplicables de las Leyes y Reglamentos específicos, y 32 numerales 4) y 6) del Reglamento Interno de la Dirección General de Rentas Internas, verifique las declaraciones juradas del Impuesto indicado en el asunto, correspondiente a los periodos señalados, para determinar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Al terminar el trabajo encomendado, deberá rendir el informe respectivo, acatando las instrucciones vigentes para el efecto.

Guatemala, 31 de Enero 1,992

Señor Jefe  
Departamento del Impto. sobre la Renta  
Edificio.

Señor Jefe:

En cumplimiento al nombramiento DISR-SA-UC-N-007-92, de fecha 06 de enero del año en curso, se efectuó auditoria de campo a la declaración jurada de renta del contribuyente JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ, nit. 23447-9, por el periodo comprendido del 01 de julio 1,990 al 30 de junio 1,991.

## 1. RESULTADOS DE LA AUDITORIA

### Verificación Preliminar

Se verificaron los datos generales del contribuyente en el Departamento de Impuesto sobre la Renta y en el Departamento de Registro Tributario Unificado, siendo los siguientes:

NOMBRE:	Juan Carlos Velásquez Paz
NIT:	23447-9
NOMBRE COMERCIAL:	Transportes Velásquez
FECHA INICIO DE OPERACIONES:	01 de Abril 1,977
INSCRIPCION REGISTRO MERCANTIL:	07 de Junio 1,977
ACTIVIDAD COMERCIAL:	Transporte terrestre de carga
CONTADOR:	Eduardo Flores

## 2. VERIFICACION DE CAMPO

### INGRESOS

Esta cuenta se examinó al 100%, habiendo revisado los libros contables y la documentación de respaldo correspondiente, detectándose que existe diferencia entre lo que facturó el contribuyente y lo que registró en los libros contables, por lo que a través del oficio DISR-SA-UC-0-20-92, se efectuó control cruzado con su única cliente, la Compañía Petrolera Guatemalteca, Sociedad Anónima, de quien se obtuvo la siguiente información:

El monto pagado por concepto de fletes a Transportes Velásquez propiedad de Juan Carlos Velásquez Paz, durante el periodo del 01 de julio 1,990 al 30 de junio 1,991, fue de Q. 55,040.25.

En base a la información anterior, se determinó que existe una omisión de ingresos de Q. 34,539.92 ya que el contribuyente únicamente reportó en su declaración jurada de renta, la cantidad de Q. 20,500.33 como el total de ingresos obtenidos en el periodo revisado. (Ver explicación ajustes).

GASTOSREPUESTOS Y REPARACIONES

Esta cuenta se examinó en un 75%, habiendo revisado los libros contables y la documentación de respaldo correspondiente, siendo el resultado satisfactorio, por lo que no se corrió ningún ajuste.

COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES

Esta cuenta se examinó en un 60%, habiendo revisado los libros contables y la documentación de respaldo correspondiente, siendo el resultado satisfactorio, por lo que no se corrió ningún ajuste.

RETENCIONES

Para su verificación se cotejó el listado obtenido de la Unidad de Computación del Departamento del Impuesto sobre la Renta, contra las constancias de retención que el contribuyente adjuntó a su declaración jurada, comprobándose que no existe ninguna diferencia, por lo que se le acepta el total acreditado a cuenta del Impuesto sobre la Renta por la cantidad de Q. 550.40.

CONCLUSION

Como resultado final del trabajo efectuado, se formularon ajustes por un monto de Q. 34,539.92 que afectaron la renta imponible declarada por el contribuyente, la cual ascendió a Q. 37,224.22, lo que originó un Impuesto sobre la Renta a pagar de Q. 4,660.99, más una multa equivalente al 100% sobre el impuesto omitido de Q. 4,660.99 y otros recargos que el contribuyente deberá enterar en las cajas fiscales.

Atentamente,

f) \_\_\_\_\_  
Nombre y sello del auditor

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

## AUDIENCIA

Fecha 17 de Febrero 1,992Resolución DISR-SA-UC-R-15-92Referencia CodeR/HG/FG/NC/qf

## ASUNTO

Informe de la verificación fiscal de las obligaciones tributarias del contribuyente JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ  
NIT 23447-9 por el (los) periodo (s) 01 de julio 1,990 al 30 de junio 1,991  
 presentado por el Auditor Fiscal LUIS FERNANDO AGUILAR CASTRO  
 conforme a nombramiento DISR-SA-UC-N-007-92

Se concede audiencia por treinta (30) días hábiles a partir del día siguiente de notificada la presente, al contribuyente citado en el acápite, con domicilio fiscal en 7a Avenida 15-39 zona 11 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 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 c) y 146. del Decreto 6-91 del Congreso de República (Código Tributario) y 32 numeral 7) del Reglamento Interno 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

## NOTIFIQUESE

Revisado por \_\_\_\_\_

Notificado el 02 de marzo 1,992Vence el 13 de Abril 1,992

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

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

EXPLICACION DE AJUSTES

Contribuyente: JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ  
 No. de Identificación Tributaria (NIT) 23447-9  
 Periodo de Imposición: 01 de JULIO 1,990 AL 30 DE JUNIO 1,991  
 Impuesto Revisado: IMPUESTO SOBRE LA RENTA

DESCRIPCION	PARCIAL	TOTAL
OMISION DE INGRESOS		Q. 34,539.92
Se efectúa el presente ajuste al contribuyente indicado arriba, en virtud de que al realizar control cruzado con la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A. quien es su único cliente, se determinó que en el periodo revisado, obtuvo ingresos en concepto de fletes por la cantidad de Q. 55,040.25 y en su declaración jurada sólo reportó la cantidad de Q. 20,500.33, por lo que se le ajustó la diferencia, según como se indica a continuación:		
Reportado según declaración jurada	Q. 20,500.33	
Determinado según auditoría	Q. 55,040.25	
OMISION DE INGRESOS	Q. 34,539.92	
<u>BASE LEGAL:</u>		
Artículo 4., 8., 80. y 81, del Decreto 59-87 del Congreso de la República.		
<b>TOTAL AJUSTES</b>		Q. 34,539.92

AUDITOR FISCAL

SUPERVISOR

Guatemala 31 de Enero 1,992  
LUGAR Y FECHA



MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS  
ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS

NOTA DE LIQUIDACION

CONTRIBUYENTE JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ  
NIT 23447-9 PERIODO 01 DE Julio 1,990 al 30 de Junio 1,991  
DOMICILIO FISCAL 7a. Avenida 15-39 zona 11

RESULTADO DE LA INVESTIGACION

- I. DETERMINACION DE LA RENTA IMPONIBLE O PERDIDA FISCAL:
- a) Renta Imponible o Pérdida Fiscal declarada o determinada en verificaciones anteriores..... Q. 2,684.30
  - b) Más o menos, monto de ajustes a la Renta Imponible Q. 34,539.92
  - c) Renta Imponible o pérdida fiscal ajustada.....Q. 37,224.22
- II. CALCULO DEL IMPUESTO:
- a) Impuesto conforme artículo 46 del Dto. 59-87 Q. 5,211.39
  - b) Impuesto generado por ganancias de capital:
    - 1) Menos: el generado en el periodo y a pagar en los dos siguientes.....Q. \_\_\_\_\_
    - 2) Más: el generado en periodos anteriores.....Q. \_\_\_\_\_
  - c) Impuesto antes de deducciones..... Q. 5,211.39
- III. DETERMINACION DEL SALDO A PAGAR:
- a) Deducciones al impuesto no sujetos a reintegro:
    - 1) Exoneraciones. (citar leyes y/o acuerdos). Q. \_\_\_\_\_
    - 2) Certificados por gastos de refo- restación hasta el 50%..... Q. \_\_\_\_\_
    - 3) Incentivo a la generación del empleo (art. 118. inc. a) del Decreto 59-87)..... Q. \_\_\_\_\_ Q. \_\_\_\_\_  
Impuesto antes de otras deduc- ciones..... Q. 5,211.39
  - b) Deducciones al impuesto sujetos a reintegro:
    - 1) Retenciones..... Q. 550.40
    - 2) Pagos a Cuenta..... Q. \_\_\_\_\_
    - 3) Impuesto pagado al presentar de- claración jurada de renta..... Q. \_\_\_\_\_
    - 4) Impuesto pagado al modificar la renta imponible..... Q. \_\_\_\_\_
    - 5) Otras deducciones..... Q. \_\_\_\_\_
    - 6) Total de abonos..... Q. \_\_\_\_\_
    - 7) Menos devoluciones efectuadas... Q. \_\_\_\_\_
    - 8) Total de abonos computables..... Q. 550.40
  - c) Impuesto sobre la Renta a Pagar..... Q. 4,660.99
- IV. OTROS IMPUESTOS Y SANCIONES CONFORME ANEXO 1 Q. 4,660.99  
Total Impuesto y Sanciones..... Q. 9,321.98  
=====

Cóbrese intereses sobre el saldo del impuesto a pagar, de conformidad, a lo que estipulan los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

31 de Enero 1,992

Fecha

Auditor Fiscal

Supervisor

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

ANEXO No. 1 A LA NOTA DE LIQUIDACION

CONTRIBUYENTE: JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ  
NIT: 23447-9  
PERIODO: 1o. de Julio 1,990 al 30 de Junio de 1,991

OTROS IMPUESTOS Y CARGAS

MULTA

Q. 4,660.99

Se le impone al contribuyente una multa equivalente al 100% sobre el impuesto omitido dejado de pagar en su oportunidad.

BASE LEGAL:

Articulo 83 del Decreto 59-87 del Congreso de la República.

TOTAL

-----  
Q. 4,660.99  
=====

Guatemala, 31 de Enero de 1,992

f) \_\_\_\_\_  
Nombre y sello del auditor

Ref. Resolución DISR-SA-UC-R-15-92, notificada a Juan Carlos Velásquez Paz nit. 23447-9

Señor  
Director General de Rentas Internas  
Ministerio de Finanzas Públicas  
Su despacho.

Juan Carlos Velásquez Paz, mayor de edad, casado, de nacionalidad guatemalteca, transportista, con cédula de vecindad número de orden A guión uno y de registro quince mil cuatrocientos veinte, extendida en el Departamento de Guatemala y con dirección para recibir notificaciones en séptima avenida quince treinta y nueve, zona once, atentamente me dirijo a usted para manifestarle lo siguiente:

H E C H O S :

PRIMERO: Que el día 02 de marzo de mil novecientos noventa y dos, fui notificado del contenido de la Resolución DISR-SA-UC-R-15-92, emitida por la Dirección General de Rentas Internas, el día diecisiete de febrero de mil novecientos noventa y dos.-----  
SEGUNDO: Que mediante dicha providencia se me conceden treinta días hábiles de audiencia a efecto de que formule descargos y ofrezca los medios de prueba a los ajustes que se me han formulado correspondientes a mi declaración jurada de renta, por el periodo comprendido del 01 de Julio 1,990 al 30 Junio 1,991, al respecto me permito:

S O L I C I T A R :

PRIMERO: Que se tenga por evacuada en tiempo la audiencia notificada y se agregue el presente memorial al expediente que obra en su poder.---  
SEGUNDO: Que de conformidad con el artículo 146 del Decreto 6-91 del Congreso de la República "Código Tributario", se me concedan 15 días hábiles de prórroga, para analizar más detenidamente los ajustes formulados y pronunciar me sobre los mismos.-----

Guatemala, 13 de Abril 1,992

Juan Carlos Velásquez Paz

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS  
ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
Dirección General de Rentas Internas  
Guatemala, C.A.

No. DISR-UC-R-40-92  
Ref. JEP/AG/gf

AL CONTESTAR SIRVASE  
INDICAR EL NUMERO Y  
REFERENCIA

ADMINISTRACION TRIBUTARIA. DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS.  
DEPARTAMENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. UNIDAD DE RECEPCION Y  
CONTROL DE GESTION. Guatemala, veintiuno de abril de mil novecientos  
noventa y dos.

ASUNTO: El contribuyente JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ  
NIT 23447-9 , solicita ampliación a la audiencia  
concedida en Resolución No. DISR-SA-UC-R-15-92  
con relación a los ajustes formulados en concepto  
del Impuesto sobre la Renta por el periodo  
01 de Julio 1,990 al 30 de Junio 1,991

Con base en el artículo 146 del Decreto 6-91 del Congreso de  
la República, Código Tributario, se le concede al interesado  
ampliación de (15) días hábiles más, a partir del día siguiente de  
la notificación, para dar respuesta a la audiencia referida en su  
memorial presentado a esta Dirección General con fecha 13 de Abril  
de 1,992

NOTIFIQUESE EN: 7a. Avenida 15-39 zona 11

Señor  
Director General de Rentas Internas  
Ministerio de Finanzas Públicas  
Su despacho.

77399

JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ, de generales conocidas en esa Dirección, con nit. 23447-9 y señalando para recibir notificaciones la 7a. Avenida 15-39 zona 11, ante usted comparezco a evacuar la audiencia que me fuera concedida en Resolución DISR-SA-UC-R-15-92 y prorrogado su término según Resolución DISR-UT-R-40-92 y al hacerlo, presento mi inconformidad con el ajuste formulado por esa Dirección General a mi declaración jurada de renta por el período comprendido del 01 de Julio 1,990 al 30 de Junio 1,991.

#### H E C H O S :

El auditor fiscal Luis Fernando Aguilar Castro que formuló el pliego de ajustes que se me notificó, indica que se ajusta la cantidad de Q. 34,539.92, en virtud de que al realizar control cruzado con la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A. única cliente, se determinó que obtuvo ingresos por concepto de fletes por la cantidad de Q. 55,040.25, en el período revisado y en su declaración jurada sólo reportó la cantidad de Q. 20,500.33, por lo que existe una omisión de ingresos.

Con este ajuste, estoy en total desacuerdo con el auditor que lo formuló, pues la cantidad que no se operó como ingreso, se debe a que fue registrada a mi nombre, pero en realidad la misma fue obtenida por otras personas que con sus vehículos suplen el compromiso que yo tengo con la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., en virtud de que en algunas oportunidades he dejado de cubrir los viajes por desperfectos mecánicos en mis vehículos y entonces cuando la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A. hace efectiva la liquidación correspondiente, yo únicamente represento a los que han efectuado los viajes e inmediatamente el pago se les traslada a dichas personas. El mismo auditor dentro de los documentos adjuntos a la formulación de los ajustes, omite acompañar el detalle del control cruzado al que hace referencia y por lo tanto, el suscrito no tiene elementos de juicio para poder hacer más amplia la exposición de esta inconformidad, por lo que estoy gestionando ante la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., que me extienda un detalle pormenorizado de las liquidaciones respectivas a efecto de establecer si efectivamente esa cantidad dejé de declarar, razón por la cual en el presente memorial me es imposible adjuntar la respectiva documentación, para demostrar que las cantidades que supuestamente dejé de reportar, fueron devengadas por otras personas como lo indiqué anteriormente.

#### P R U E B A S :

Ofrezco probar mi aseveración de la parte expositiva, dentro del plazo que el Código Tributario establece, para la rendición de pruebas, con los documentos que en esa oportunidad presentaré y que consisten en los

recibos expedidos a favor del suscrito, por las personas que recibieron la cantidades de dinero que supuestamente se dejaron de ingresar, los cuales acompañaré con la liquidación que está pendiente de expedirme la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A.

P E T I C I O N :

PRIMERO: Que se tenga por presentado este memorial y se agregue a los antecedentes que obran en esa Dirección General.-----

SEGUNDO: Se tenga por presentada mi inconformidad con el ajuste formulado por el Auditor Fiscal Luis Fernando Aguilar Castro, a mi declaración jurada de renta, correspondiente al período del 01 de Julio 1,990 al 30 de Junio 1,991.-----

TERCERO: Que se tengan por ofrecidos los medios de prueba a los que hago referencia en el apartado de pruebas.-----

CUARTO: Que de conformidad con el artículo 143 del Decreto 6-91 del Congreso de la República "Código Tributario", se me concedan 30 días hábiles a efecto de aportarlas pruebas ofrecidas.-----

QUINTO: Que en su debida oportunidad se proceda a la comprobación de extremos para establecer plenamente que el suscrito en ningún momento dejó de reportar ingresos en el período revisado, en virtud de los hechos ya expuestos en el apartado correspondiente.-----

CITA DE LEYES: 1. 7. y 8. del Decreto 59-87 del Congreso de la República "Ley del Impuesto sobre la Renta" y artículos 142, 143 y 146 del Decreto 6-91 del Congreso de la República "Código Tributario".

Guatemala, 21 de mayo 1,992

f) \_\_\_\_\_  
Juan Carlos Velásquez Paz

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS  
ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
Dirección General de Rentas Internas  
Guatemala, C.A.

No. DISR-UC-R-75-92  
Ref. JEP/AG/qf

AL CONTESTAR SIRVASE  
INDICAR EL NUMERO Y  
REFERENCIA

ADMINISTRACION TRIBUTARIA. DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS.  
DEPARTAMENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. UNIDAD DE RECEPCION Y  
CONTROL DE GESTION. Guatemala, ventisiete de mayo de mil novecien-  
tos noventa y dos.

ASUNTO: El contribuyente JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ  
NIT 23447-9, solicita ampliación a la audien-  
cia concedida en Resolución No. DISR-SA-URC-R-  
40-92 con relación a los ajustes formulados  
en concepto del Impuesto sobre la Renta  
por el período 01 de Julio 1,990 al 30 de Junio  
1,991

Con base en el artículo 143 del Decreto 6-91 del Congreso de  
la República, Código Tributario, se le concede al interesado  
treinta días hábiles a partir del día siguiente de la  
notificación, para la presentación de las pruebas a que se refiere  
en su memorial de impugnación de ajustes presentado a esta Dirección  
General con fecha 21 de mayo de 1,992

NOTIFIQUESE EN: 7a. Avenida 15-39 zona 11

ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS  
DEPARTAMENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
SECCION DE ANALISIS

NOMBRAMIENTO No. DISRSA-N-30-92

Guatemala, 31 de Julio de 1992

Asunto: Se nombra al Auditor Fiscal RUDY ALEXIS SANTANA RODRIGUEZ para que liquide los ajustes formulados en la verificación fiscal practicada al Contribuyente: JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ NIT: 23447-9, por concepto de Impuesto sobre la Renta en el periodo comprendido 01 de Julio 1,990 al 30 Junio 1,991

Se nombra al Auditor Fiscal RUDY ALEXIS SANTANA RODRIGUEZ para que liquide los ajustes formulados en la verificación fiscal practicada al contribuyente identificado en el epígrafe, haciendo una correcta aplicación de las leyes Tributarias, leyes conexas y disposiciones emanadas de la Administración Tributaria. Cita de Leyes: Artículos 98, 122, 142 al 150 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario; 32 numerales 4) y 6) del Reglamento Interno de la Dirección General de Rentas Internas.

Al terminar su análisis, deberá rendir el Dictamen para emitir la Resolución Correspondiente.



Resolución No. 11577  
Expediente No. 957027

ADMINISTRACION TRIBUTARIA. DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS.  
DEPARTAMENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SECCION DE ANALISIS.  
Guatemala, treinta y uno de Agosto de mil novecientos noventa y dos.

ASUNTO: Liquidación del expediente del Impuesto sobre la Renta  
del Contribuyente: JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ  
NIT: 23447-9, con motivo de la verificación fiscal  
efectuada en el período de imposición comprendido del  
01 de Julio 1,990 al 30 de Junio 1,991.

Con base en el Dictamen número DISRSA-D-55-92 rendido  
por el Auditor Fiscal RUDY ALEXIS SANTANA RODRIGUEZ, en el que  
se analiza (n) el (los) ajuste (s) formulado (s) en la verificación fiscal  
efectuada al impuesto sobre la Renta, las pruebas, fundamentos  
técnicos y legales invocados por el Contribuyente al evacuar la audiencia  
que le fuera concedida, esta Administración Tributaria, RESUELVE: Aprobar  
la liquidación propuesta en la que se establece: omisión de Impuesto  
sobre la Renta, impuesto adicional a cobrar por  
Q. 4,660.99 y multas por Q. 4,660.99, cuyos montos por este acto se le  
requieren y los cuales deberá ingresar a la Caja Fiscal dentro de los 10  
días hábiles siguientes a la fecha de su notificación. Cóbrese intereses  
sobre Q. 4,660.99

CITA DE LEYES: Artículos 58, 59, 66, 98, 103 y 150 del Decreto 6-91 del  
Congreso de la República y artículos 65 y 83 del Decreto 59-87 del  
Congreso de la República.

NOTIFIQUESE AL CONTRIBUYENTE EN: 7a. Avenida 15-39  
zona 11 y entréguese 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 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.

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS  
 ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
 Dirección General de Rentas Internas  
 Guatemala, C.A.

No. <u>DISRSA-D-55-92</u>
Ref. <u>MTR/MAR/qf</u>

AL CONTESTAR SIRVASE  
 INDICAR EL NUMERO Y  
 REFERENCIA

--MERO: DISRSA-D-55-92. ADMINISTRACION TRIBUTARIA. DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS. DEPARTAMENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SECCION DE ANALISIS. Guatemala, catorce de agosto de mil novecientos noventa y dos.

ASUNTO: Liquidación del ajuste formulado a la Declaración Jurada de Renta del contribuyente: JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ, nit. 23447-9, correspondiente al periodo comprendido del 01 de Julio 1,990 al 30 de Junio de 1,991

Derivado de la verificación efectuada a la declaración jurada de renta del contribuyente identificado en el epigrafe, se le formularon ajustes a su renta imponible, que le fueron notificados legalmente en Resolución No. DISR-SA-UC-R-15-92 de fecha diecisiete de febrero de mil novecientos noventa y dos, según lo establecido en los artículos 70 y 71 del Decreto Ley 107 (Código Procesal Civil y Mercantil), concediéndole TREINTA DIAS HABLES, de conformidad con el artículo 146 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, para que formulara descargos y ofreciera medios de prueba que justificaran su oposición y defensa en contra de los mismos.

A solicitud del interesado, el plazo inicialmente concedido le fue prorrogado por QUINCE DIAS HABLES MAS, según como lo establece también el artículo 146 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, los que vencieron el día veintiuno de mayo del mismo año.

En la fecha de vencimiento, el contribuyente, presentó un memorial registrado con el No. 77399, en el cual impugna los ajustes que se le formularon, procediéndose de la siguiente manera:

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS  
 ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
 Dirección General de Rentas Internas  
 Guatemala, C.A.

No. <u>DIRSA-D-55-92</u> Ref. <u>MTR/MAR/qf</u>
--

AL CONTESTAR SIRVASE  
 INDICAR EL NUMERO Y  
 REFERENCIA

AJUSTE QUE SE CONFIRMA

OMISION DE INGRESOS

BASE LEGAL:

Artículos 4., 8., 80. y 81. del Decreto 59-87 del Congreso de la República.

Q. 34,539.92

Se efectúa el presente ajuste al contribuyente, en virtud de que al realizar control cruzado con la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., quien es su único cliente, se determinó que en el período revisado, obtuvo ingresos en concepto de fletes por la cantidad de Q. 55,040.25 y en su declaración jurada sólo reportó la cantidad de Q. 20,500.33, por lo que se le ajustó la diferencia, quedando como a continuación se indica:

Reportado según declaración jurada	Q.20,500.33
Determinado según auditoría	Q.55,040.25
OMISION DE INGRESOS	Q.34,539.92
	=====

IMPUGNACION

Al evacuar la audiencia concedida, el contribuyente argumenta que no está de acuerdo con el ajuste formulado, en vista de que la diferencia que se dejó de operar como ingreso, se debe a que la misma fue registrada a nombre del suscrito, pero que en realidad fue obtenida por otras personas, que suplieron con sus vehículos el compromiso que él tenía con la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., en virtud de que en algunas oportunidades dejó de cubrir los viajes por desperfecto de su vehículo y dicha compañía hizo efectiva la liquidación correspondiente a su nombre, pero que él únicamente representó a las personas que efectuaron los viajes y a ellas les

V A N

Q.34,539.92

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS  
ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
Dirección General de Rentas Internas  
Guatemala, C.A.

No. <u>DISRSA-D-55-92</u>
Ref. <u>MTR/MAR/qr</u>

AL CONTESTAR SIRVASE  
INDICAR EL NUMERO Y  
REFERENCIA

## V I E N E N

Q.34,539.92

fueron trasladados los pagos respectivos. Que el auditor que intervino, omitió acompañar el detalle del control cruzado a que hace referencia y por lo tanto no tiene elementos de juicio para hacer más amplia la exposición de su inconformidad, y que está gestionando ante la mencionada compañía para que se le extienda un detalle de la liquidación.

OPINION

No obstante lo manifestado por el contribuyente no desvirtúa el ajuste formulado, en base a los siguientes aspectos:

1. Si como lo manifiesta el contribuyente, la diferencia no declarada corresponde al valor de los fletes efectuados por otras personas y no por él, las facturas cobradas, debieron ser emitidas a nombre de la empresa o personas individuales que efectivamente prestaron el servicio, con lo cual se hubiera evitado que los pagos efectuados por la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., se cargaran a los realizados por el contribuyente.
2. El auditor fiscal que efectuó la verificación, comprobó que varias facturas fueron emitidas por una cantidad menor de la que efectivamente el contribuyente cobró a la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., por los fletes realizados, por lo que consideró necesario solicitar a dicha compañía el monto total de los fletes que pagó al contribuyente en el periodo revisado, para contar con una información real.

VAN

Q.34,539.92

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS  
 ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
 Dirección General de Rentas Internas  
 Guatemala, C.A.

No. DISRSA-D-55-92
Ref. MTR/MAR/gf

AL CONTESTAR SIRVASE  
 INDICAR EL NUMERO Y  
 REFERENCIA

V I E N E N

Q.34,539.92

3. En cuanto a que no se haya acompañado fotocopia de la información que solicitó a la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., tenga la seguridad el contribuyente que dicha información ya forma parte del expediente.
4. Referente a que se le concediera plazo para presentar las pruebas en base al artículo 143 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, este le fue concedido según Resolución DISR-URC-R-75-92 de fecha 27 de mayo de 1,992 y notificada el día 04 de Junio del mismo año, habiéndosele vencido el día 17 de Julio de 1,992 y a la fecha ha transcurrido un mes después de su vencimiento, sin que las mismas se hayan presentado; además cualquier documento que se presentara, no modificaría el informe rendido por la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., ya que los pagos reportados se hicieron en base a las facturas emitidas por el contribuyente.

Por lo anteriormente expuesto, este ajuste si está bien fundamentado y debe confirmarse totalmente con las misma base legal de su formulación.

TOTAL DE AJUSTE QUE SE CONFIRMA

Q.34,539.92

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS  
 ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
 Dirección General de Rentas Internas  
 Guatemala, C.A.

No. DISRSA-D-55-92
Ref. MTR/MAR/gf

AL CONTESTAR SIRVASE  
 INDICAR EL NUMERO Y  
 REFERENCIA

Con base en lo anteriormente expuesto, procede liquidar el expediente de la siguiente manera:

L I Q U I D A C I O N

CONTRIBUYENTE: JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ  
 NIT: 23447-9  
 PERIODO: 01 de Julio 1,990 al 30 de Junio 1,991

DETERMINACION DE LA RENTA IMPONIBLE

Renta imponible declarada	Q. 2,684.30
MAS: Monto de ajuste formulado y confirmado	Q. 34,539.92
RENTA IMPONIBLE AJUSTADA	Q. 37,224.22
	=====

CALCULO DEL IMPUESTO

Conforme artículo 46 del Decreto 59-87	Q. 5,211.39
MENOS: Retenciones acreditadas a cuenta del Impuesto sobre la Renta	Q. 550.40
IMPUESTO SOBRE LA RENTA ESTABLECIDO	Q. 4,660.99

OTROS IMPUESTOS Y SANCIONES

MULTA: Conforme artículo 83 del Decreto 59-87, del Congreso de la República.	Q. 4,660.99
TOTAL DE IMPUESTO Y MULTA A PAGAR	Q. 9,321.98
	=====

Cóbrese intereses sobre Q. 4,660.99, de conformidad con los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Atentamente,

(f) \_\_\_\_\_  
 Nombre y sello del auditor analista

Señor  
 Director General de Rentas Internas  
 Ministerio de Finanzas Públicas  
 Su despacho

JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ, de generales conocidas en esa dirección, con nit. 23447-9 y señalando para recibir notificaciones la 7a. Avenida 15-39 zona 11, ante usted atentamente comparezco a interponer RECURSO DE REVOCATORIA, en contra de la resolución No. 11577, la que me fue notificada el día 14 de Septiembre de 1,992, por el ajuste formulado a mi declaración jurada de renta, correspondiente al periodo comprendido del 01 de Julio 1,990 al 30 de Junio 1,991, derivado de la situación anterior, le expongo lo siguiente:

#### H E C H O S

Esa Dirección General, según la resolución No. 11577, indica que con base en el dictamen No. DISRSA-55-92 rendido por el auditor Rudy Alexis Santana Rodriguez, da su aprobación a la liquidación propuesta, en la que se establece una renta imponible de Q. 37,224.22 e impuesto a pagar de Q. 4,660.99, así como la respectiva multa que en la misma se indica. El dictamen a que se hace referencia, únicamente contiene la opinión del auditor, pero éste en ningún momento y con base en las facultades que le confiere el artículo 144 del Código Tributario, trató de investigar en la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., lo aseverado en mi memorial de impugnación, pues el control cruzado solamente se practicó en lo que favorece al fisco, pero no se verificaron otros extremos, ya que como se indicó en su oportunidad, el monto que se me ajustó, corresponde a pagos efectuados a otras personas por viajes realizados a dicha compañía, cuando yo no puedo cumplir con ese compromiso por desperfectos en mi vehículo.

#### P E T I C I O N

PRIMERO: Se agregue a sus antecedentes el presente memorial.-----  
 SEGUNDO: Se tenga por interpuesto el Recurso de Revocatoria en contra de la resolución No. 11577 de esa Dirección General.-----  
 TERCERO: Que con informe de la Dirección General de Rentas Internas, se eleven al Ministerio de Finanzas Públicas, para que éste oyendo previamente al Ministerio Público y a la Dirección de Estudios Financieros, resuelva con dictamen de su Consejo Técnico.-----  
 CITA DE LEYES: Artículos 154 y 159 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Guatemala, 29 de Septiembre 1,992

(f) \_\_\_\_\_  
 JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS  
 ADMINISTRACION TRIBUTARIA  
 Dirección General de Rentas Internas  
 Guatemala, C.A.

No. DIRSA-107-92
Ref. _____

AL CONTESTAR SIRVASE  
 INDICAR EL NUMERO Y  
 REFERENCIA

ADMINISTRACION TRIBUTARIA. DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS.  
 DEPARTAMENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SECCION DE ANALISIS. Guatemala,  
 siete de Octubre de mil novecientos noventa y dos.

ASUNTO: JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ, nit. 23447-9, interpone Recurso de Revocatoria en contra de la resolución No. 11577, emitida por la Dirección General de Rentas Internas el 31 de Agosto de 1,992, al liquidar el ajuste formulado al Impuesto sobre la Renta, correspondiente al periodo comprendido del 01 de Julio 1,990 al 30 de Junio de 1,991.

Atentamente se eleva al Ministerio de Finanzas Públicas el Recurso de Revocatoria interpuesto por el contribuyente JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ, contra la resolución No. 11577, emitida por la Dirección General de Rentas Internas el 31 de Agosto de 1,992, al liquidar el ajuste formulado al Impuesto sobre la Renta, correspondiente al periodo impositivo comprendido del 01 de Julio 1,990 al 30 de Junio de 1,991 y para el efecto se informa lo siguiente:

Al contribuyente mencionado en el asunto, se le formuló un ajuste, cuyas razones se le dieron a conocer por medio de la Resolución DISR-SA-UC-P-15-92, en la que se le concedió audiencia por TREINTA (30) DIAS HABILES.

El contribuyente JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ, evacuó en tiempo la audiencia que le fuera concedida, habiendo solicitado en la misma, prórroga por QUINCE (15) DIAS HABILES MAS, la que se le concedió según Resolución DISR-UT-R-40-92, de fecha 21 de Abril de 1,992 y al darse por vencido el tiempo, solicitó TREINTA (30) DIAS HABILES MAS, para la presentación de pruebas, los que le fueron concedidos según Resolución DISR-UT-R-75-92 de fecha 27 de mayo de 1,992, habiendo evacuado en tiempo y su respuesta fue analizada por el DEPARTAMENTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Sección de Análisis, quien emitió el Dictamen No. DIRSA-D-55-92 y resolución No. 11577, notificada al contribuyente en la forma legal correspondiente al 14 de Septiembre de 1,992, determinándose un Impuesto sobre la Renta de Q. 4,660.99, más multa de Q. 4,660.99 que corresponde al impuesto que le quedó firme.

El contribuyente interpuso el Recurso de Revocatoria dentro el plazo que establece el artículo 154 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, con escrito registrado bajo el número 802514, el día 29 de Septiembre 1,992.



DIRECCION DE ESTUDIOS FINANCIEROS  
 MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS  
 Guatemala, C.A.

0327 DIRECCION DE ESTUDIOS FINANCIEROS: Guatemala, veintidos de  
 Octubre de mil novecientos noventa y dos.-----

ASUNTO: JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ, INTERPONE RECURSO DE REVOCATORIA  
 CONTRA LA RESOLUCION NUMERO 11577 EMITIDA POR LA DIRECCION  
 GENERAL DE RENTAS INTERNAS EL 31 DE AGOSTO DE 1,992, AL  
 LIQUIDAR EL AJUSTE FORMULADO A SUS OPERACIONES COMPRENDIDAS  
DEL 01 DE JULIO 1,990 AL 30 DE JUNIO DE 1,991.-----

Señor Ministro:

En relación con el recurso de revocatoria (folio xx) interpuesto por el señor Juan Carlos Velásquez Paz, en contra de la Resolución No. 11577 dictada por la Dirección General de Rentas Internas el 31 de Agosto de 1,992 (folio xx), mediante la cual con base en el Dictamen No. DISRSA-D-55-92 emitido el 14 de Agosto del mismo año (folios xx) por la Sección de Análisis del Departamento de Impuesto sobre la Renta, aprobó la liquidación propuesta de la declaración jurada de renta correspondiente al período impositivo comprendido del 01 de Julio de 1,990 al 30 de Junio de 1,991, esta Dirección de Estudios Financieros manifiesta lo siguiente:

<u>AJUSTE No. 1.</u>	OMISION DE INGRESOS (folios xx)	Q.34,539.92
----------------------	---------------------------------	-------------

El presente ajuste fue formulado por la entidad fiscalizadora, porque estableció por medio de control cruzado con la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., que el contribuyente percibió en concepto de fletes la suma de Q. 55,040.25 en el período impositivo 1990-1991, pero él reportó al fisco solamente la cantidad de Q. 20,500.33, de modo que omitió la suma ajustada de Q. 34,539.92. Base legal: artículos 4., 8., 80. y 81. del Decreto 59-87 del Congreso de la República.

DIRECCION DE ESTUDIOS FINANCIEROS  
MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS  
Guatemala, C.A.

Cont. del Dictamen No. 0327

El sujeto de gravamen manifiesta su inconformidad con el ajuste formulado, argumentando en síntesis lo siguiente: que la diferencia dejada de operar como ingreso, se debe a que fue registrada a su nombre, pero la realidad es que fueron ingresos obtenidos por otras personas que suplen con sus vehículos el compromiso adquirido por él, porque en algunas oportunidades deja de cubrir los viajes por desperfectos mecánicos de su vehículo; y cuando la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A. hace efectiva la liquidación, él únicamente representa a los que han efectuado los viajes e inmediatamente el pago se los traslada a las personas que suplieron su ausencia (folio xx); ofrece presentar en su oportunidad los recibos que fueron expedidos a su favor por las personas que recibieron las cantidades de dinero por el monto que supuestamente se dejó de ingresar, los cuales dice que acompañará de acuerdo con la liquidación que está pendiente de expedirle la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A. (folio xx).

Como resultado de analizar los elementos de juicio contenidos en el expediente, esta Dirección de Estudios Financieros sustenta el criterio que el ajuste debe mantenerse con la misma base legal con que fue formulado, por los motivos que a continuación se exponen:

1o. Porque la entidad fiscalizadora se basó en la información proporcionada por la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A. (folio xx), de modo que al comparar estas cantidades con las que operó la empresa de Transportes Velásquez, propiedad del señor Juan Carlos

Velásquez Paz (Q. 20,500.33 - folios xx), resulta un total ajustable de Q. 34,539.92.

2o. Porque en la contestación de la audiencia concedida al sujeto de gravamen, éste argumenta que esa diferencia ajustada se debe a que los ingresos fueron obtenidos por otras personas que suplen con sus vehículos el compromiso adquirido por él, cuando sus vehículos se le descomponen, pero dentro de los xx folios de que se compone el expediente que se analiza, NO aparece ninguna prueba de lo afirmado.

3o. Porque la información proporcionada por la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A. (folio xx) es real y confiable.

4o. Porque aún suponiendo que se cifiera a la realidad lo afirmado por el sujeto de gravamen, en el sentido de que otras personas cumplen con la obligación contraída por él, cuando su vehículo está descompuesto (extremo no probado en forma fehaciente), el valor total de los servicios (Q. 55,040.25 -folio xx) constituye el ingreso por ventas de la empresa Transportes "VELASQUEZ", propiedad del señor Juan Carlos Velásquez Paz, pues éste es el contratista que opera con la "Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A.", pues no tendría objeto firmar un contrato para que sea cumplido por otros transportistas, salvo que éstos cobraran menos, en cuyo caso habría una utilidad que debe ser declarada. El contratista señor Juan Carlos Velásquez Paz puede contabilizar como gasto el valor de los servicios prestados por los transportistas que intervienen cuando el vehículo del sujeto de gravamen está descompuesto; pero de todos modos el valor total de los servicios pagados por la

"Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A." debe ser declarado como ingreso de la empresa de Transportes Velásquez.

OPINION

Con fundamento en lo expuesto, esta Dirección de Estudios Financieros OPINA: que el Recurso de Revocatoria interpuesto por el señor Juan Carlos Velásquez, merece ser declarado SIN LUGAR; y como consecuencia, se debe confirmar la Resolución No, 11577 dictada por la Dirección General de Rentas Internas el 31 de Agosto de 1,992, porque la misma se ciñe a las disposiciones legales aplicables al presente.

Atentamente,

PROCURADURIA GENERAL DE LA NACION  
MINISTERIO PUBLICO  
Guatemala, C.A.

Dictamen No. 570  
Sec. Consultoria  
SJP/mr.

05 de Noviembre 1,992

ASUNTO: JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ, interpone recurso de revocatoria contra la resolución No. 11577 de fecha 31 de Agosto de 1992, emitida por la Dirección General de Rentas Internas.

Señor Ministro:

El Ministerio Público, al evacuar la audiencia que se confiere dentro del recurso de revocatoria interpuesto por el señor JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ, en contra de la resolución número 11577 proferida por la Dirección General de Rentas Internas con fecha 31 de Agosto de 1,992 y que obra a folio xx del expediente, CONSIDERA: que la resolución impugnada debe mantenerse, toda vez que la misma se encuentra dictada conforme a derecho al resolver: respecto del impuesto sobre la Renta del recurrente durante el periodo impositivo comprendido del 01 de Julio 1,990 al 30 de Junio de 1,991, confirmar lo siguiente: Impuesto adicional por Q. 4,660.99 y multa por Q. 4,660.99; el Ministerio Público recabó la opinión eminentemente técnico-contable de la Dirección de Estudios Financieros, la que está contenida en su dictamen número 0327 de fecha 22 de Octubre del año en curso, folios del xx al xx, cuyos criterios comparte plenamente esta Institución y que pueden resumirse así: que es procedente confirmar el ajuste número 1 por omisión de ingresos por Q. 34,539.92, por haberse establecido como consecuencia del "control cruzado" con la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A. véase folio xx. el recurrente

argumenta que estos ingresos no fueron obtenidos por él sino por otros transportistas que le suplen con sus vehículos los compromisos adquiridos por su empresa, este extremo no lo prueba de ninguna manera.

Por las razones expuestas, esta Institución OPINA: que el recurso de revocatoria interpuesto debe ser declarado SIN LUGAR.

Fundamento Legal: artículos 251 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1-34 del Decreto 512 del Congreso de la República y artículo 159 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Atentamente,

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS: Guatemala, diecinueve de Noviembre de mil novecientos noventa y dos.-----

ASUNTO: JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ, INTERPONE RECURSO DE REVOCATORIA, CONTRA LA RESOLUCION NUMERO 11577, DE FECHA 31 DE AGOSTO DE 1,992, EMITIDA POR LA DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS.-----

-----Con sus antecedentes, se tiene a la vista para resolver, el recurso de revocatoria interpuesto por el señor JUAN CARLOS VELASQUEZ PAZ, contra la resolución número ONCE MIL QUINIENTOS SETENTA Y SIETE (11,577), de fecha treinta y uno (31) de Agosto de mil novecientos noventa y dos (1,992), emitida por la Dirección General de Rentas Internas (folio x), la cual aprueba la liquidación propuesta, en la que se establece omisión del Impuesto sobre la Renta, impuesto adicional a cobrar por Q. 4,660.99, así como multas por Q. 4,660.99 Y,-----

CONSIDERANDO: Que el recurrente, estando en desacuerdo con el contenido de la resolución impugnada, tanto en la evacuación de la audiencia que se le concedió (folio xx), como en el escrito, por medio del cual interpuso el presente recurso de revocatoria (folio x), manifiesta lo siguiente:-----

En relación al ajuste número 1 OMISION DE INGRESOS POR Q. 34,539.92.-----  
Que la diferencia dejada de operar como ingreso, se debe a que fue registrada a su nombre, pero la realidad es que fueron ingresos obtenidos por otras personas, que suplen con sus vehiculos, el compromiso adquirido por él, con la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., ya que en algunas oportunidades deja de cubrir los viajes, por desperfectos

mecánicos de su vehículo; y cuando la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., hace efectiva la liquidación, él únicamente representa a los que han efectuado los viajes e inmediatamente, el pago se lo traslada a las personas que suplieron su ausencia, ofreciendo presentar en su oportunidad, los recibos expedidos a su favor por las personas que recibieron las cantidades de dinero, por el monto que supuestamente se dejó de ingresar, las cuales están pendientes de entrega, por parte de la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A.----- CONSIDERANDO: Que la resolución impugnada basa su determinación, en el dictamen número DISRGA-D-55-92 (folios xx), dictado por el Departamento de Impuesto sobre la Renta, Sección de Análisis, de la Dirección General de Rentas Internas; y este se fundamenta, en los artículos 4., 8., 80. y 81. del Decreto 59-87 del Congreso de la República. Este Ministerio, del estudio y análisis del expediente, teniendo en cuenta los argumentos de las partes, las constancias procesales que obran en autos, los dictámenes vertidos y las disposiciones legales aplicables establece lo siguiente:-----

-----  
a) Ajuste número 1. OMISION DE INGRESOS POR Q. 34,539.92. Las bases legales de este ajuste son los artículos 4. inciso c) y 8. del Decreto 59-87 del Congreso de la República. "Se consideran rentas o ingresos de fuente guatemalteca: los originados en actividades civiles, comerciales..... y en toda clase de prestaciones de servicios desarrollados dentro del territorio de la República" (artículo 4. inciso c). De conformidad con el artículo 8. de la misma ley "constituye renta



## Conclusiones

1. El sistema tributario guatemalteco está constituido por impuestos directos e indirectos, prevaleciendo mayoritariamente los indirectos, los cuales son injustos pues no cumplen con los principios de equidad, justicia tributaria y capacidad de pago, establecidos en la Constitución Política de la República, ya que éstos no gravan al verdadero contribuyente sino que éste los traslada via precio de venta al consumidor.
  
2. La auditoría tributaria es el principal medio con que cuenta el Ministerio de Finanzas Públicas, a través de la Dirección General de Rentas Internas, para determinar si los contribuyentes están cumpliendo o no con sus obligaciones tributarias, por lo que se deben aplicar los Procedimientos y Técnicas de Auditoría que se crean más convenientes.
  
3. El desconocimiento del contribuyente, respecto al trámite que tiene que seguir cuando algún asunto le es notificado a través de una resolución por parte de la Administración Tributaria, obedece a diferentes factores, entre los que se tienen los siguientes:
  - No está actualizado con las leyes que le competen.
  - Recurre en algunas ocasiones al contador de la empresa para que sea él quien resuelva el asunto.
  - Algunas veces va en busca de los funcionarios públicos que han intervenido en firmar el pliego de ajustes y la resolución.
  - No se asesora adecuadamente por un Contador Público y Auditor.

4. Los medios de impugnación constituyen el mecanismo legal que dispone el contribuyente afectado por un acto de la Administración Tributaria, para obtener dentro de la ley los descargos de dicho acto.
5. Cuando se da el silencio administrativo, el amparo, sin constituir un recurso, es otro mecanismo legal de defensa que el contribuyente puede interponer ante un tribunal, cuando la Administración Tributaria no le resuelva en el tiempo fijado por la ley, alguna petición que le haya presentado.
6. Los recursos tanto administrativos como judiciales son aquellos que puede interponer el contribuyente cuando no esté de acuerdo con las resoluciones que le dé a conocer la Administración Tributaria.
7. El Contador Público y Auditor por las características de formación y preparación profesional que posee, ofrece al contribuyente confianza y credibilidad en los servicios que le presta.

## Recomendaciones

1. A través de todos los sectores a nivel nacional se presenten propuestas al Congreso de la República para que paulatinamente sean eliminados los impuestos indirectos, ya que éstos elevan el costo de la vida e inciden sobre la masa de consumidores de más bajos ingresos económicos, la que en nuestro medio es la que más prevalece, y a la vez se pronuncien por los impuestos directos, ya que son los más justos pues tienen que ver con la riqueza y no con el consumo, afectando a los que tienen mayores ingresos.
2. Es necesario que los auditores fiscales, principalmente los que realizan auditorías en el domicilio del contribuyente, sean adiestrados constantemente mediante cursos, seminarios, talleres, etc., con el objeto de que se efectúe un trabajo productivo, que redunde en beneficio para el fisco, y que como una parte muy importante, exista retroalimentación de conocimientos, en lo que respecta a que se hagan reuniones periódicas con el personal de auditoría, con el fin de que se discutan las leyes y se unifiquen criterios para su mejor aplicación.
3. Que el contribuyente se auxilie de un Contador Público y Auditor cuando su caso aún se encuentre en la vía administrativa, ya que es el profesional más idóneo que le puede indicar qué hacer cuando reciba una notificación por cualquier motivo y no recurrir al contador, ya que él es especialista en contabilidad y no en las leyes tributarias.

4. Que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, además de la divulgación que hace en sus boletines mensuales, revistas, seminarios, etc., sobre los procedimientos de defensa fiscal que puede aplicar el contribuyente, realice conjuntamente con el personal de la Administración Tributaria, conferencias a bajo costo con mayor regularidad, para darle una mejor orientación no sólo a sus asociados, sino que también a todos aquellos contribuyentes y personas interesadas en dichos procedimientos de defensa fiscal, para que tengan un mayor conocimiento sobre los mismos y no les sorprenda cualquier notificación que les haga la Administración Tributaria.
5. Que a opción del contribuyente se interponga el Amparo, como un mecanismo de presión a efecto de que la Administración Tributaria se sienta comprometida y le resuelva en el plazo legal que le fije el tribunal correspondiente y así seguirle dando el curso normal al asunto administrativo que le afecte, con el objeto de que si le es resuelto desfavorablemente, se dará por agotada la vía administrativa y se interpondrá el Recurso de lo Contencioso Administrativo en el plazo establecido por la ley.
6. Que en la vía administrativa sea un Contador Público y Auditor el que asesore de una mejor forma al contribuyente afectado, ya que es quien conoce regularmente sobre aspectos fiscales, mientras que en la vía judicial sea un Abogado y Notario, pues él tiene conocimiento sobre aspectos jurídicos y cómo los casos se llevan en los tribunales cuando éstos sean resueltos desfavorablemente en la vía administrativa.

7. Que el gremio de profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría tomen muy en cuenta no sólo las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, sino también las normas de ética que regulan su conducta y las normas jurídicas que regulan su actuación como profesional, las que aplicándolas conjuntamente harán que su cliente deposite en él toda su confianza y credibilidad, con lo cual se estará contribuyendo a que no se fomente la defraudación fiscal y la apropiación indebida de los impuestos por parte contribuyente.
  
8. Que el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores sancione drásticamente a todos aquellos profesionales que se dediquen a la Contaduría Pública y Auditoría, cuando presten servicios en los que cometan actos de defraudación, retención y omisión en el pago de los tributos al fisco.

## B I B L I O G R A F I A

1. Constitución Política de la República de Guatemala, 1985.
2. Código Tributario. Decreto 6-91, del Congreso de la República.
3. Código de Comercio de la República de Guatemala. Decreto 2-70.
4. Código Civil de la República de Guatemala. Decreto Ley 106.
5. Código Procesal Civil y Mercantil. Decreto Ley 107.
6. Código Penal. Decreto 17-73.
7. Contreras Villegas, Luis. Ministerio de Finanzas Públicas. Curso de Auditoría Tributaria. Guatemala, 1992.
8. Castillo González, Jorge Mario. Derecho Administrativo. Guatemala, 1990.
9. Estatutos, Normas y Reglamentos del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas y Ley de Colegiación, Decreto 332. Guatemala, 1985.
10. Girón Castro, Carlos. El Arbitrio Municipal. Tesis de graduación.
11. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas de Auditoría No. 3, Planeación y Supervisión. Guatemala, 1987.
12. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín E-01, Planeación y Supervisión de Auditoría. Decimoquinta edición. México, 1984.
13. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto 59-87, del Congreso de la República.
14. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto 26-92, del Congreso de la República.
15. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92, del Congreso de la República.
16. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Decreto 37-92, del Congreso de la República.
17. Ley del Impuesto Unico Sobre Inmuebles. Decreto 62-87, del Congreso de la República.
18. Ley del Organismo Judicial. Decreto 2-89, del Congreso de la República.

19. Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto 1881.
20. Manual de Auditoría Tributaria. Dirección General de Rentas Internas. Guatemala, 1977.
21. Menchú González, Aquilino. Código Fiscal de Guatemala. Guatemala, 1967.
22. Molina Calderón, José. La Reforma Fiscal 1992. Suplemento Económico Financiero, Prensa Libre. Guatemala, 1992.
23. Nájera Farfán, Mario Efraín. Derecho Procesal Civil. Editorial Eros. Guatemala, 1970.
24. Orozco Velásquez, Alfonso. Procedimientos para la Defensa Fiscal. Prensa Libre. Guatemala, 1992.
25. Osorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Buenos Aires, Argentina.
26. Pallares, Estuardo. Diccionario de Derecho Procesal y Civil. Editorial Porrúa. México 1952.
27. F. Méndez, Rosendo. Recopilación de Leyes de la República de Guatemala. Guatemala, 1931.
28. Thomas Friz. El Impuesto Sobre el Valor Agregado y otras consideraciones a los impuestos. Segunda edición, Ediciones Papiro, Guatemala, 1983.
29. Torres Azurdia, José Antonio. Relación Jurídica Tributaria Derivada del Arbitrio. Tesis de graduación.
30. Texto de Derecho Tributario. Facultad de Ciencias Económicas. USAC, Guatemala, 1983.
31. Villegas, Hector B. Derecho Financiero y Tributario.
32. Zelaya Gil, Augusto. Leyes más importantes de Hacienda Pública y Economía. Guatemala, 1965.

ANEXOS



## FLUJOGRAMA

Procedimiento general desde la ejecución de una auditoría tributaria, notificación al contribuyente de los ajustes realizados y los recursos presentados por él ante la Administración Tributaria, el Ministerio de Finanzas Públicas y los tribunales correspondientes.

EJECUTANTE RESPONSABLE	PASO	PROCEDIMIENTO
---------------------------	------	---------------

### 10. DEL NOMBRAMIENTO DEL AUDITOR

Sección Auditoría de Campo.

1. Recibe nombramiento y declaración jurada de la jefatura de Sección, para realizar la auditoría correspondiente.
2. Elabora plan de trabajo para efectuar la auditoría de campo.
3. Revisa y analiza la declaración jurada y procede a consultar datos en el Registro Tributario Unificado y en los Registros computarizados de la D.G.R.I., así como antecedentes de ajustes anteriores.
4. Prepara requerimiento de información.
5. Notifica el nombramiento al contribuyente y también le hace entrega del requerimiento.
6. De la información se deriva lo siguiente:
  - 6.1. Si no la proporciona se le impone una multa por resistencia a la Fiscalización.
  - 6.2. Si proporciona la información solicitada, elabora papeles de trabajo durante la revisión en el domicilio fiscal del contribuyente.

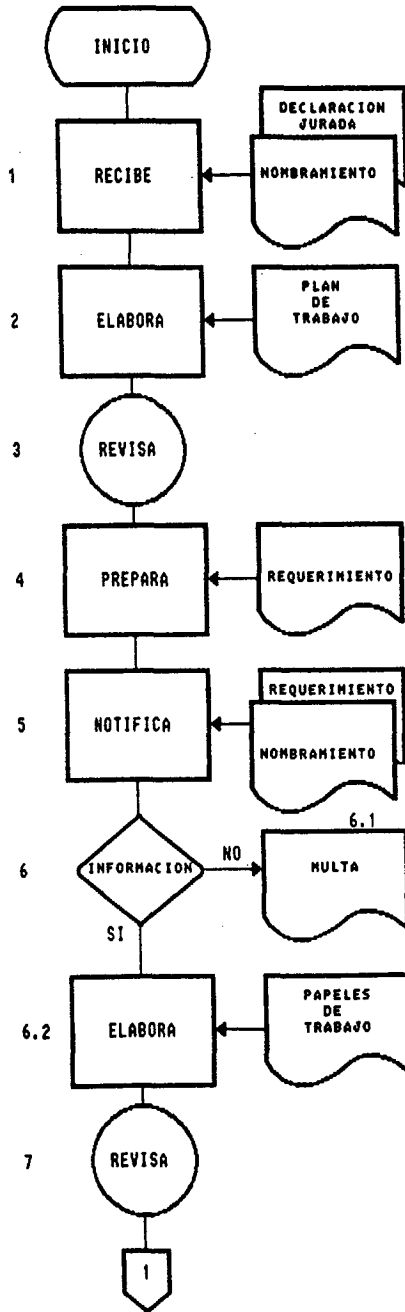
EJECUTANTE RESPONSABLE	PASO	PROCEDIMIENTO
	7.	Revisa papeles de trabajo, de donde se deriva lo siguiente:
	7.1	Si no tiene ajustes, elabora informe a la jefatura, la que al aprobarlo, traslada el expediente a la secretaria de la Sección de Recepción y Control de Gestión para que lo registre y lo envíe al archivo.
	7.2	Si tiene ajustes procede a elaborar cédulas de ajustes, nota de liquidación, anexo de multas e informe a la jefatura, la que al aprobarlo traslada el expediente a la secretaría de sección.
Auditoría de campo.	8.	Elabora audiencia y traslada el expediente a la Sección de Recepción y Control de Gestión, quien registra el expediente y lo traslada.
Sección de Notificadores.	9.	Recibe el expediente y notifica al contribuyente en su domicilio fiscal, la audiencia con el pliego de ajustes, nota de liquidación y anexo de multas, dentro de los 10 días hábiles de emitida la resolución y traslada el expediente con copia ya notificada.
Secretaría de Sección de Recepción y Control de Gestión.	10.	Recibe el expediente y lo archiva temporalmente, en espera de la evacuación de la audiencia durante el plazo de 30 días hábiles.
		<b>20. <u>DE LA EVACUACION DE LA AUDIENCIA</u></b>
Departamento de Análisis y Liquidación.	10.1	Si el contribuyente no evacúa la audiencia, traslada el expediente a este departamento, para que proceda de inmediato a elaborar resolución y dictamen, notificándosele a través de la sección correspondiente para exigirle el pago.
Secretaría Sección de Recepción y Control de Gestión.	10.2	El contribuyente si evacúa la audiencia, recibiendo memorial en el

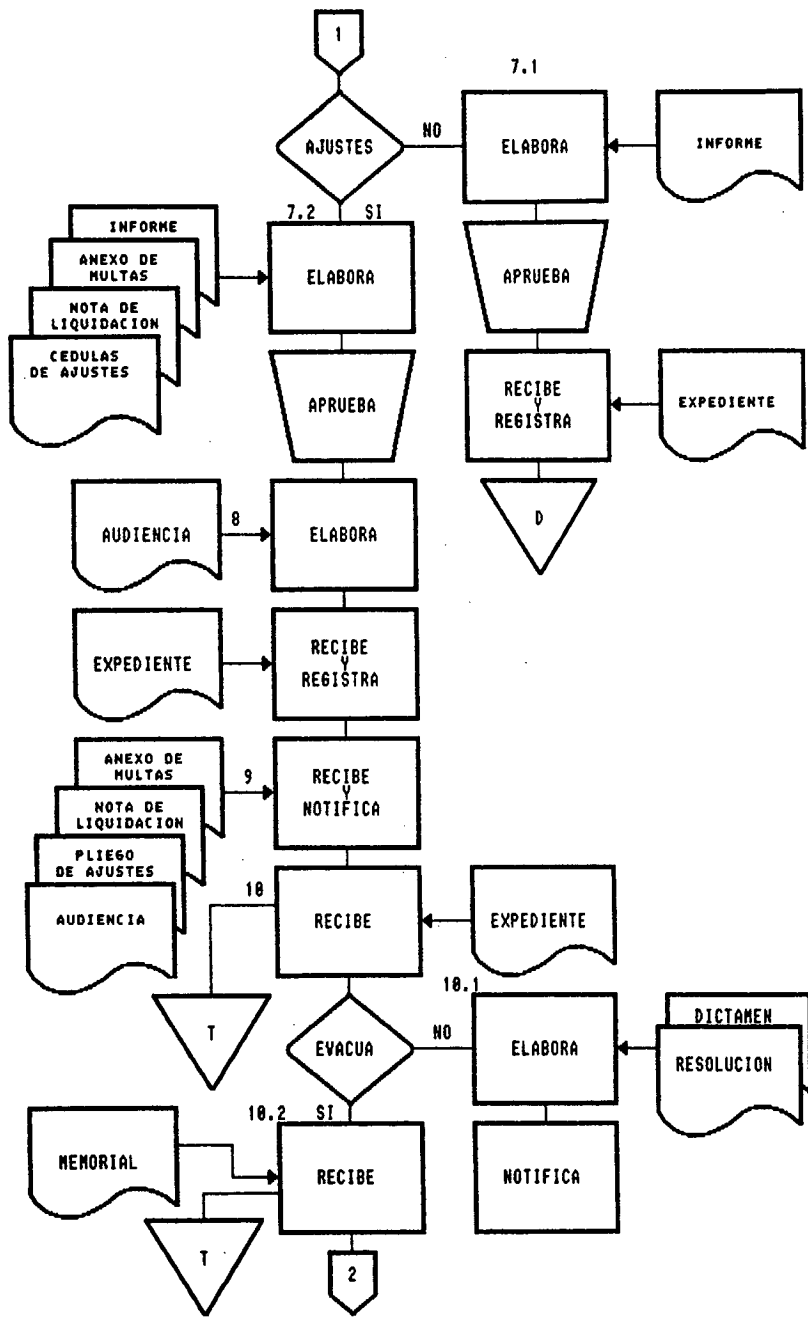
EJECUTANTE RESPONSABLE	PASO	PROCEDIMIENTO
		que solicita 15 días hábiles de prórroga, procediéndose a archivar temporalmente el expediente.
Secretaría de Recepción y Control de Gestión.	10.3	El contribuyente solicita 30 días hábiles más para apertura a prueba, según memorial presentado, procediéndose a archivar temporalmente el expediente.
	11.	Recibe memorial de evacuación de audiencia con las pruebas ya aportadas y traslada el expediente.
Departamento de Análisis y Liquidación.	12.	Recibe el expediente y analiza las pruebas y si lo cree necesario, puede realizar diligencias para mejor resolver dentro de un plazo de 30 días hábiles, para confirmar o desvanecer parcial o totalmente los ajustes.
		<b>30. DE LA EMISION DE LA RESOLUCION</b>
Sección de Análisis y Liquidación.	13.	Elabora resolución y dictamen dentro de un plazo de 30 días hábiles después de concluido el procedimiento y traslada el expediente a la Sección de Recepción y Control para que lo registre, quien a su vez también traslada el expediente.
Sección de Notificadores	14.	Recibe el expediente y notifica al contribuyente dentro de un plazo de 10 días hábiles para que cancele lo adeudado o bien presente Recurso de Revocatoria y traslada el expediente.
Receptoría y Cobros.	15.	Recibe el expediente y archiva temporalmente (10 días), en espera de que el contribuyente interponga el Recurso de Revocatoria o bien proceda a efectuar el pago.
	15.1	Si no paga en ese plazo se remite a la Dirección de Asuntos Jurídicos para que proceda a su cobro por la vía Económico Coactiva.
	15.2	Si paga el expediente se archiva definitivamente.

EJECUTANTE RESPONSABLE	PASO	PROCEDIMIENTO
Departamento de Análisis y Liquidación	15.3	Si interpone el Recurso de Revocatoria se envía a este Departamento.
Receptoría y Cobros	16.	Recibe Recurso de Revocatoria y traslada el expediente.
Departamento de Análisis y Liquidación.	17.	Recibe el expediente conjuntamente con el Recurso de Revocatoria de donde se deriva lo siguiente:
	17.1	Si no llena los requisitos de ley, se rechazará, notificando su denegatoria al contribuyente a través de la Sección correspondiente, la cual traslada el expediente.
Secretaría Sección de Recepción y Control de Gestión.	-	Recibe el expediente y lo archiva en espera de que el contribuyente presente dentro del plazo de 10 días hábiles el Ocurso.
Ministerio de Finanzas Públicas	-	Recibe el Ocurso, remitiéndolo a la dependencia que denegó el trámite de Revocatoria, para que informe dentro del plazo de 5 días hábiles.
Departamento de Análisis y Liquidación.	-	La dependencia respectiva informa al Ministerio de Finanzas Públicas, de donde se deriva lo siguiente:
	a)	Si a lugar el Ocurso, el expediente seguirá su trámite normal.
	b)	No a lugar el Ocurso, se impone una multa de Q. 60.00 al contribuyente y se archivan las actuaciones, procediéndose al cobro del impuesto y multas que se le han determinado, según resolución que le ha quedado firme.
	17.2	Si procede el Recurso de Revocatoria, no lo entra a conocer y eleva las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas dentro del plazo de 5 días hábiles.

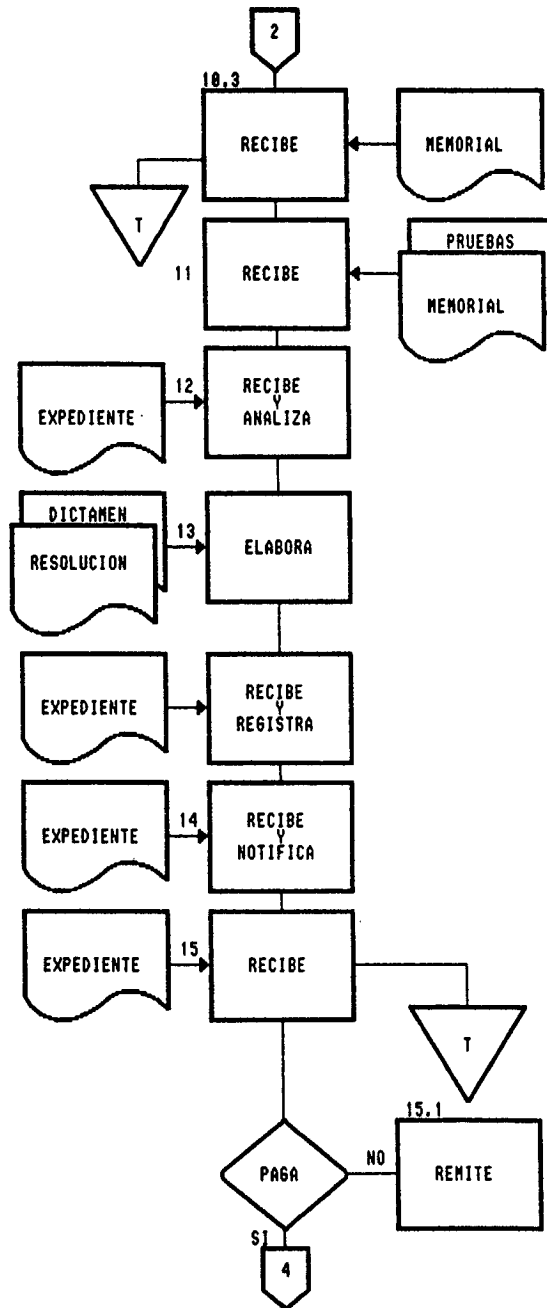
EJECUTANTE RESPONSABLE	PASO	PROCEDIMIENTO
Ministerio de Finanzas Públicas	18.	Recibe actuaciones del Recurso de Revocatoria y procede a trasladar a la Dirección de Estudios Inancieros, quien deberá rendir dictamen dentro de un plazo de 15 días y luego dará también audiencia al Ministerio Público, quien deberá evacuar dentro de un plazo de 15 días hábiles, en ambos casos si lo estima conveniente.
Ministerio de Finanzas Públicas	40. <u>DE LA RESOLUCION DEL RECURSO</u>	19. De la resolución se origina lo siguiente.
Ministerio de Finanzas Públicas	19.1	Si no resuelve emitiendo la Resolución en el plazo de 30 días que establece la ley se da el silencio Administrativo, siendo a opción del Contribuyente interponer un amparo ante las salas 1a. y 2a. de la Corte de Apelaciones de lo Civil o bien esperar que se cumplan los 90 días hábiles para interponer el Recurso de lo Contencioso Administrativo.
Ministerio de Finanzas Públicas	19.2.	Si resuelve dentro del plazo de 30 días hábiles de elevado a su consideración el Recurso de Revocatoria, rechazando, revocando, confirmando, modificando o anulando la resolución recurrida, de donde se deriva lo siguiente:
Ministerio de Finanzas Públicas	a)	Si es declarado sin lugar o parcialmente con lugar el recurso, se notifica al contribuyente y se archivan las actuaciones dentro de un plazo de 90 días hábiles, en espera de que el contribuyente interponga el Recurso de lo Contencioso Administrativo, en los tribunales correspondientes.
Ministerio de Finanzas Públicas	b)	Si se declara con lugar, se da por terminado el trámite y se notifica al contribuyente.
Tribunal de lo Contencioso Administrativo	20.	Recibe el Recurso de lo Contencioso Administrativo, dentro del plazo legal y lo entra a conocer, derivándose lo siguiente:

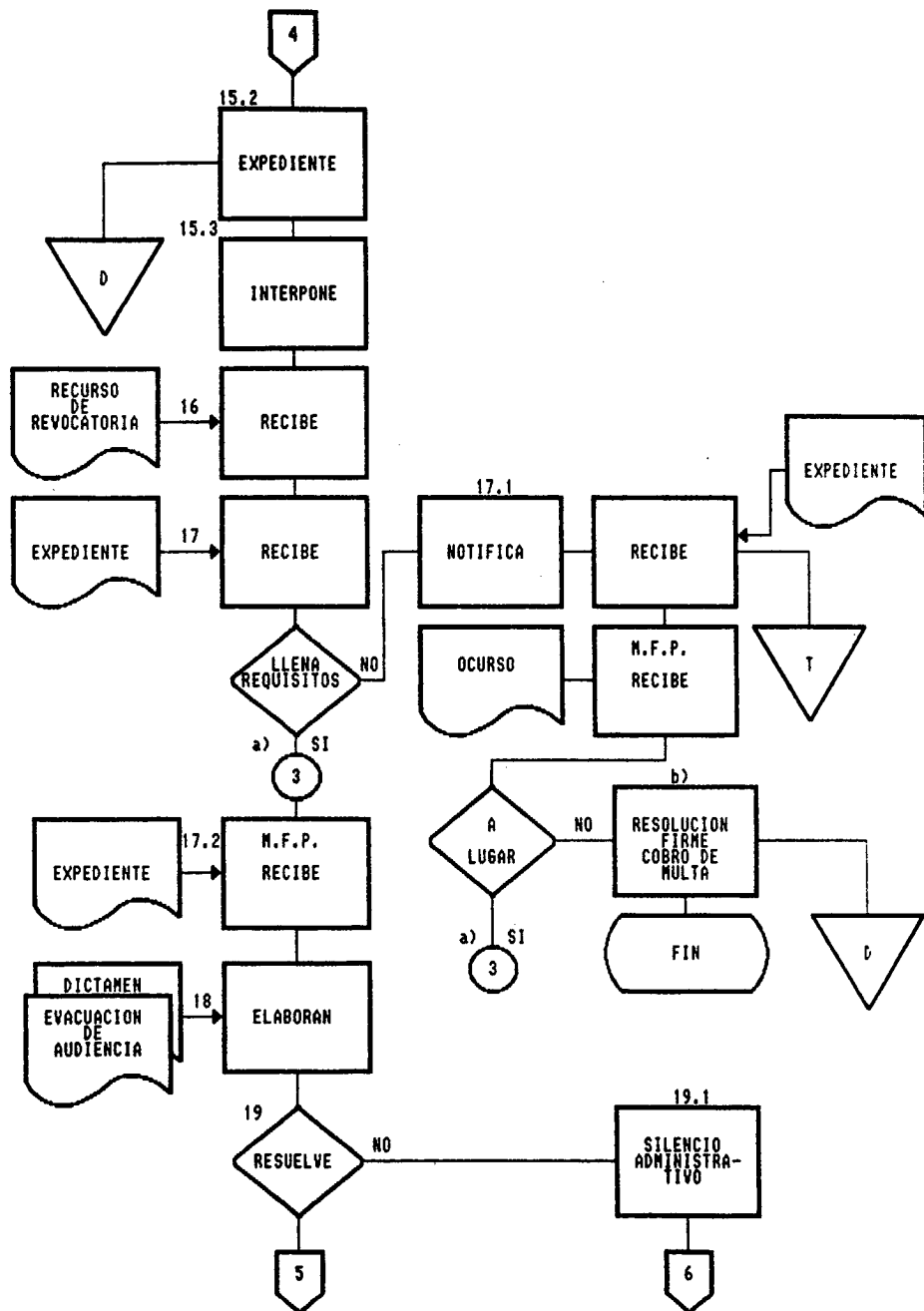
EJECUTANTE RESPONSABLE	PASO	PROCEDIMIENTO
Ministerio de Finanzas Públicas	20.1	Si lo declara sin lugar, se remitirá a este Ministerio, para que proceda a su cobro y se le notificará al contribuyente.
	20.2	Si lo declara con lugar, se remitirá a dicho Ministerio, para que notifique al contribuyente y se dará por finalizado el trámite.
Corte Suprema de Justicia	21.	Recibe el Recurso de Casación interpuesto por el contribuyente dentro del plazo de 15 días hábiles contados desde la última notificación de la resolución respectiva, derivándose lo siguiente:
Ministerio de Finanzas Públicas	21.1	Si lo declara sin lugar o parcialmente con lugar, se remitirá a este Ministerio, para que proceda a su cobro y se le notificará al contribuyente.
	21.2	Si lo declara con lugar, se remitirá a dicho Ministerio, para que notifique al contribuyente y se dará por finalizado el trámite.

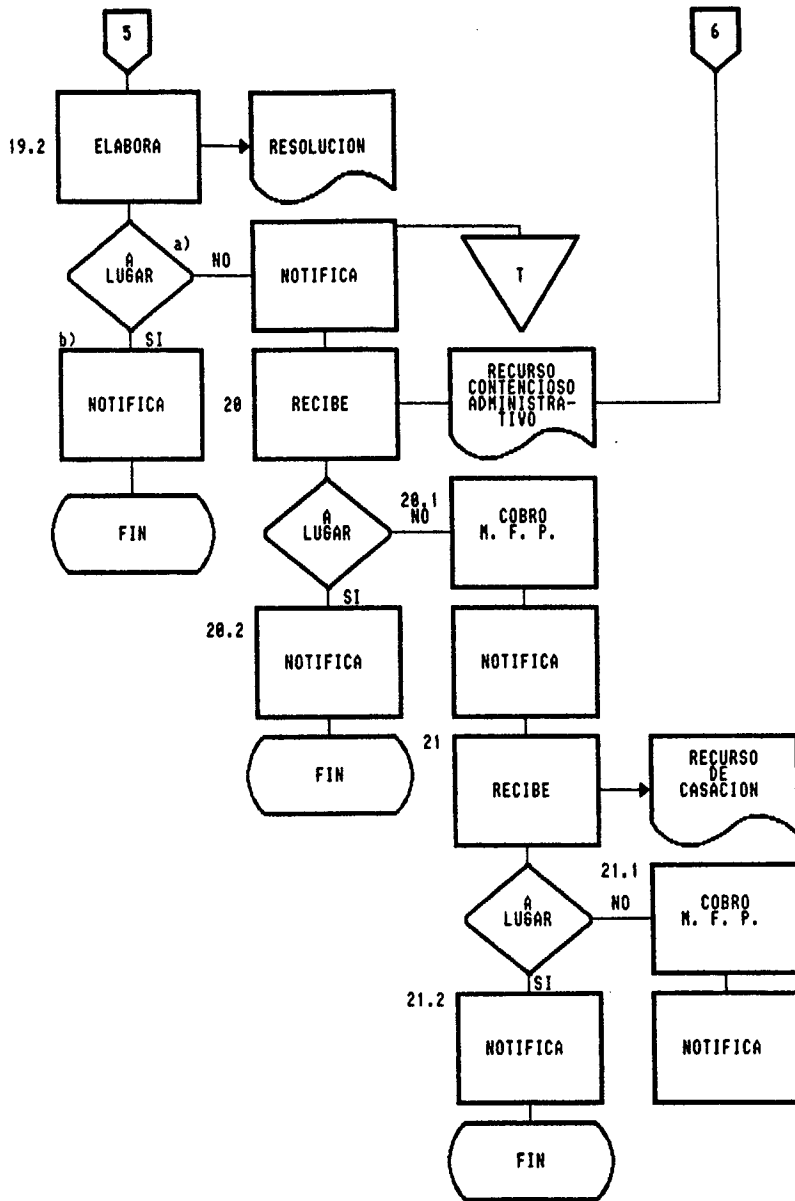








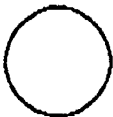




**SIMBOLOGIA**  
**(UTILIZADA EN FLUJOGRAMACION)**



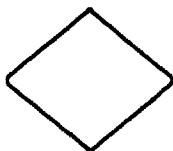
**OPERACION O PROCESO**



**REVISION - VERIFICACION**



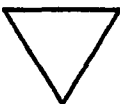
**AUTORIZACION - APROBACION**



**DECISION**



**DOCUMENTO**



**ARCHIVO DE DOCUMENTOS**  
**T = ARCHIVO TEMPORAL**  
**D = ARCHIVO DEFINITIVO**



**INICIO O FINAL DE UN PROCEDIMIENTO**



**CONECTOR**

que es el Ministerio de Finanzas Públicas, es decir, sin llegar a tribunales o vía judicial, por esta razón si se deniega el trámite del Recurso de Revocatoria se puede interponer el Ocurso.

El Recurso de Reposición en cambio, se presenta ante el Ministerio de Finanzas Públicas y si éste deniega el trámite del recurso, no procede el Ocurso y debe irse a la instancia judicial con el Recurso de lo Contencioso Administrativo.

### 5.2.3 Silencio Administrativo

Según el artículo 157 del Código Tributario, el silencio administrativo se da si transcurrido el plazo de un mes, contado a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver y no se ha resuelto, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de Revocatoria o de Reposición.

De lo anterior se puede deducir que el objeto del silencio administrativo es acelerar el agotamiento de la instancia o vía administrativa para que el interesado pueda interponer el Recurso de lo Contencioso Administrativo; sin embargo esta acción es optativa ya que él puede invocar el silencio administrativo o bien esperar que la Administración Tributaria emita la resolución correspondiente, para luego interponer el Recurso de lo Contencioso Administrativo.

En el caso de que el interesado invoque el silencio administrativo, podrá interponer el Recurso de Amparo.

### 5.3 Recurso de Amparo

Definición: Este no constituye recurso alguno, pues no ataca

24/

ninguna resolución contradictoria.

El amparo se instituye según el artículo 265 de la Constitución Política de la República de Guatemala con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.

En el campo tributario, el amparo es el mecanismo de defensa del que se vale el contribuyente, para que la Administración Tributaria le resuelva algún asunto que le lesiona y perjudica sus intereses.

El amparo es regulado por el Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente (Ley de amparo, exhibición personal y de constitucionalidad) y el Acuerdo Gubernativo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad (Disposiciones reglamentarias y complementarias 1-89).

No obstante que el amparo procede contra cualquier caso que amenace violación de derechos o que persiga restaurarlos cuando ya se consumó la violación, la Ley de Amparo enumera los casos de procedencia en el artículo 10 que atañen directamente a la Administración Pública, cuyo interés se fija específicamente en el inciso f), el que comprende varios casos:

1. Cuando las peticiones no se resuelven dentro del término

bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, habituales o no devengados o percibidos en el periodo de imposición que provengan de actividades industriales, transportes...". Habiendo solicitado información a la Compañía Petrolera Guatemalteca, S.A., se estableció que efectivamente el contribuyente percibió ingresos en concepto de fletes, por la suma total de Q. 55,040.25, durante el periodo de 1990 a 1991 y en su declaración jurada de renta, solamente reportó la cantidad de Q. 20,550.33. Si como lo expuso el recurrente, la diferencia no declarada corresponde al valor de los fletes efectuados por otras personas y no por él, lógico es que las facturas de esos fletes debieron ser emitidas a nombre de las personas que efectivamente prestaron el servicio.-----

Además, si bien es cierto el recurrente ofreció probar lo anterior, por medio de los recibos expedidos a su favor por las personas que él dice recibieron el dinero, no hay evidencia de tal extremo dentro del presente expediente, estimándose que el ajuste efectuado, se encuentra bien formulado, pues está apegado a derecho, que la base legal aplicada es la correcta y que le mismo deberá mantenerse.-----

CONSIDERANDO: Que de acuerdo a un precepto legal, el Ministerio Público fue oído a través del dictamen número 570, de fecha 05 de Noviembre de 1,992 (folio xx); y creyéndose oportuno, La Dirección de Estudios Financieros de este Ministerio externó opinión por medio del dictamen número 0327, de fecha 22 de Octubre de 1,992 (folios xx al xx), es el momento procesal de emitir la resolución ministerial que en derecho corresponde, declarando sin lugar el recurso interpuesto, confirmando la