

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**"EL DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA Y LA
PARTICIPACION DEL CONTADOR PUBLICO
Y AUDITOR"**



Guatemala, junio de 1993

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
03
T(1516)

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

Decano	Lic. Gilberto Batres Paz
Secretario	Lic. Manuel de Jesús Zetina Puga
Vocal 1o.	Lic. Tristán Melendreras Soto
Vocal 2o.	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 3o.	Lic. Víctor Manuel Rivera Barrios
Vocal 4o.	P.Merc. y Pub. Juan Carlos Osorio
Vocal 5o.	P.C. Sotero Sincal Cujuj

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
GENERAL PRIVADO**

Presidente	Lic. Antonio Juárez Contreras
Examinador	Lic. Miguel Eduardo Vásquez M.
Examinador	Lic. Rigoberto Salvatierra Morales
Examinador	Lic. Jorge Augusto Román García
Secretario	Lic. Carlos Mejía Lemus

ASESOR DE TESIS
Lic. Victor López Zaldaña

Lic. Victor S. López Zaldaña

Contador Público y Auditor Colegiado 320

Apartado Postal 2930

Guatemala, C. A.

Guatemala, 29 de abril de 1993.

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

Respetable señor Decano:

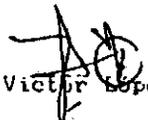
En atención a la designación que se me hizo por medio del oficio 336-89 del 29 de Marzo de 1989, he asesorado al estudiante Jorge Oliva Ordóñez en la elaboración del trabajo de tesis denominado "El Dictamen Fiscal en Guatemala y la Participación del Contador Público".

El tema desarrollado constituye un valioso documento en el que se plantean los beneficios del Dictamen Fiscal para el Estado, los contribuyentes, los Contadores Públicos y especialmente para los miles de futuros Contadores Públicos que estudian actualmente en las universidades de Guatemala.

Por lo expuesto, en mi opinión el presente trabajo de tesis llena los requisitos establecidos y puede ser aceptada para ser discutida en el Examen General Público del estudiante Oliva Ordóñez, previo a optar al Título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


Lic. Victor S. López Zaldaña

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



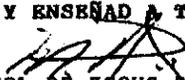
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

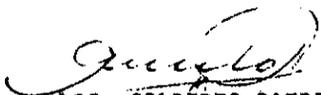
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 18
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, VEINTICUATRO DE MAYO DE MIL NOVE-
CIENTOS NOVENTA Y TRES.

Con base en el dictamen emitido por el Li-
cenciado Víctor López Zaldaña, y la opinión
favorable del Director de la Escuela de
Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis
denominado: "EL DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA Y
LA PARTICIPACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDI-
TOR", que para su graduación profesional pre-
sentó el estudiante JORGE OLIVA ORDOÑEZ,
autorizándose su impresión. -----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. MANUEL DE JESUS BETINA PUGA
SECRETARIO


LIC. GILBERTO BATRES PAZ
DECANO



PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DEDICATORIA

A DIOS

A GUATEMALA

A LA MEMORIA DE MI MADRE

A MI PADRE

A MI ESPOSA

A MIS HIJOS

A MIS NIETAS

A MIS HERMANOS

A MIS FAMILIARES Y AMIGOS

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

AL BANCO DE GUATEMALA

AL SINDICATO DE TRABAJADORES DEL BANCO DE GUATEMALA

INDICE

Página No.

INTRODUCCION 1

CAPITULO I

DICTAMEN TRADICIONAL 5

1. Elementos para emitir un Dictamen 6
2. Examen para emitir un Dictamen 6
3. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas 7
4. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados 7
5. Clases de Dictamen 8
6. Dictamen limpio 9
7. Dictamen con salvedad 9
8. Dictamen negativo 10
9. Abstención de Opinión 10
10. Dictamen sobre Estados Financieros Auditados 11

CAPITULO II

**DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA Y LA PARTICIPACION
DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR** 13

1. Conceptualización 13
2. Creación y Campo de Aplicación 13
3. Su importancia 14
4. El dictaminador fiscal 16

5.	Registro de dictaminadores fiscales	16
6.	Plazo para presentar el DICTAMEN FISCAL	18
7.	Impedimento para dictaminar	19
8.	Documentos que se deben acompañar al DICTAMEN FISCAL	19
9.	Requisito para dictaminar	20
10.	Informe adicional al dictamen	22
11.	Revisión del Dictamen	23
12.	Suspensión del Registro	24
13.	Resolución de suspensión o cancelación del registro	25
14.	Formularios e Instructivos	26

CAPITULO III

LEYES, REGLAMENTOS Y NORMAS QUE SIRVEN DE BASE PARA IMPLEMENTACION DEL DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA. 27

1.	Constitución Política de Guatemala	27
2.	Código Civil	30
3.	Código Tributario (Decreto 6-91)	33
4.	Código de Comercio de Guatemala	40
5.	Ley del Impuesto sobre la Renta	42
6.	Reglamento de la Ley del Impuesto s/Renta	46
7.	Ley del Impuesto al Valor Agregado	48
8.	Reglamento de la Ley del Impuesto s/Renta	48
9.	Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos	49
10.	Normas de Etica para los graduados en Contaduría Pública y Auditoría	51

CAPITULO IV

IMPLEMENTACION Y MODIFICACIONES DE LEYES Y REGLAMENTOS PARA HACER UNA REALIDAD EL DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA

- | | | |
|----|---|-----------|
| | | 59 |
| 1. | Proyecto de "Ley del Dictamen Fiscal Profesional" | 59 |
| 2. | Proyecto de Adición al Código Tributario | 65 |
| 3. | Proyecto de Reglamento del DICTAMEN FISCAL | 68 |

CAPITULO V

ELEMENTOS INMERSOS EN EL DICTAMEN FISCAL

- | | | |
|----|----------------------------|-----------|
| | | 71 |
| 1. | Contador Público y Auditor | 71 |
| 2. | Contribuyente | 72 |
| 3. | Gobierno | 73 |
| 4. | Clases de DICTAMEN FISCAL | 73 |

CAPITULO VI

MODELO DE DICTAMEN FISCAL

CAPITULO VII

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL DICTAMEN FISCAL

- | | | |
|----|-------------|-----------|
| | | 77 |
| 1. | Ventajas | 77 |
| 2. | Desventajas | 81 |

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- | | | |
|----|-----------------|----|
| 1. | Conclusiones | 83 |
| 2. | Recomendaciones | 83 |

BIBLIOGRAFIA	85
--------------	----

INTRODUCCION

Guatemala es un país en vías de desarrollo, no porque no tenga las condiciones necesarias para avanzar, sino debido a que no ha habido interés en hacerlo. Una de las razones es que los gobernantes, ya sean civiles o militares, han aprovechado el puesto para otros propósitos y en consecuencia relegan las tareas para las que fueron electos o nombrados. Nuestra historia también registra que muchos buenos gobernantes no pudieron realizar el trabajo que se habían propuesto, por haber sido interrumpido sus períodos por golpes de estado. Debe reconocerse que estos cambios de hecho en algunos casos, han sido necesarios, pagando desde luego el país el alto costo económico, social que implica y el daño en las relaciones e imagen que estos eventos proyectan al extranjero.

En condiciones como las indicadas y con las limitaciones que de hecho tenemos, es una obligación moral y profesional para todos los que nos hemos formado con recursos del estado, aportados por el pueblo, contribuir en mínima forma con Guatemala, buscando mecanismos que sin crear nuevos impuestos, mejoren los ingresos del fisco. Con ese propósito se hizo un estudio sobre la necesidad urgente de crear el DICTAMEN FISCAL y se plantea en la presente tesis, por medio de sus diferentes capítulos.

El trabajo presenta muchos argumentos y marcos conceptuales, para que el lector se familiarice y comprenda la necesidad de la creación del DICTAMEN FISCAL.

Se parte de generalidades sobre la terminología que se usa en la profesión, lo cual se analiza en los capítulos primero y segundo; luego en el tercero, se agrupan las leyes, reglamentos y normas que deben ser observadas en el desarrollo del trabajo del Auditor y Contador Público; asimismo en el capítulo quinto, se

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

menciona los sectores que serían beneficiados al lograr hacer una realidad su creación; tal el caso del Gobierno, el Contribuyente y por supuesto el Contador Público y Auditor.

En nuestra sociedad, para que el DICTAMEN FISCAL sea de observancia general, se necesita que tenga una fuerza legal, por ello se incluye en el Capítulo cuarto, un proyecto de "LEY DEL DICTAMEN FISCAL PROFESIONAL", una Adición al Decreto 6-91 (Código Tributario) y un proyecto del Reglamento del DICTAMEN FISCAL, para facilitar y viabilizar el camino de la sugerencia que se hace a través de este trabajo.

El sexto Capítulo contiene un modelo de DICTAMEN FISCAL, el que por supuesto, podría no ser el aprobado en un momento determinado, pues se ha dejado plasmado en el transcurso de la investigación que no se pretende dejar como punto final lo concerniente al DICTAMEN FISCAL, sino por el contrario, lleva como objetivo primordial, motivar a quienes tienen la oportunidad de hacer una realidad esta Ley que vendría a solucionar muchos problemas, como se apunta en el desarrollo del mismo.

Curiosamente, en el séptimo Capítulo titulado Ventajas y Desventajas del DICTAMEN FISCAL, puede observarse que solamente ventajas se encontraron para su creación y ninguna desventaja, lo cual podría tomarse como un estudio de pre- factibilidad con muchas posibilidades de éxito.

Abundan criterios sobre los elementos que estarían inmersos en el DICTAMEN FISCAL, y se deja constancia de los beneficios que ofrece para todos ellos, desde el aumento de los ingresos al Gobierno, sin costo alguno, tranquilidad y seguridad para el Contribuyente y la Dignificación de la profesión que cada día es más numerosa.

Se concluye que es urgente la creación del DICTAMEN FISCAL y se recomienda no perder el tiempo, pues cada día que pase sin el mismo, es un desperdicio de recursos.

Para el autor de este trabajo, la creación del mismo, constituyó una gran satisfacción, pues puso interés, dedicación, voluntad y entusiasmo, esperando que algún día esta sugerencia sea una realidad y sobre todo, que es el trabajo de un estudiante que surgió de las áreas marginales de Guatemala, alimentado con tortilla y sal, con los recursos que ganaba su madre lavando ajeno y echando tortillas, creció, estudió de noche y trabajó de día en albañilería, zapatería y ayudante de camión, para que hoy pueda ostentar el Título de CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR.

Sería injusto dejar de mencionar al Licenciado Víctor López Zaldaña, quien colaboró con este trabajo, porque él fué uno del grupo de profesionales, que en una oportunidad estuvieron a punto de hacerlo una realidad, sin embargo, se espera que con este estudio el mensaje pueda llegar a los que tienen hoy el poder.

JORGE OLIVA ORDOÑEZ

CAPITULO I

DICTAMEN TRADICIONAL

Generalidades:

Conceptuación de DICTAMEN.

Según el Diccionario Larousse dice: DICTAMEN; m. Opinión, parecer; Informar; dictamen de peritos...

Para ampliar el conocimiento, también obtuvimos siempre del Diccionario Larousse lo siguiente: Dictaminar: v. t. e. l. Dar su opinión; Dar Consejo; Recetar un médico; Hacer un informe..."

Tanto lo que se refiere a Dictamen como Dictaminador, ambos coinciden en que son lo mismo, informe e informar, opinar, dar un consejo, un criterio sobre algo; ya en nuestro caso... ¿qué es ese algo?, pues el campo es la contabilidad, las finanzas, la situación de una empresa y por supuesto, los impuestos que deben trasladarse al Estado; ello implica que en un Profesional de Auditoría, su dictamen vale mucho, su opinión es bien fundada, pues es un conocedor de la materia, en cuya consecuencia, el dictamen de un Contador Publico y Auditor es sinónimo de confianza.

Según la norma de Auditoría No. 10 (abril 1989): "DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS", del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, define el Dictamen así: "ES EL DOCUMENTO EN EL CUAL EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE EMITE SU OPINION, EN BASE A LA AUDITORIA REALIZADA, ACERCA DE LA RAZONABILIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS, DE CONFORMIDAD CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS". Adicional a ello, también hace referencia a la palabra INFORME, que lo define así: "ES EL DOCUMENTO QUE CONTIENE EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

INDEPENDIENTE, CONJUNTAMENTE CON LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA COMPAÑIA”.

1. Elementos para emitir un DICTAMEN

El trabajo final de una auditoría de cualquier tipo es el DICTAMEN; es a través de él que el Contador Público y Auditor informa a quien lo haya contratado, sobre la situación parcial o total de una empresa, en el entendido que el documento contiene todos los factores que deben tomarse en cuenta para emitir un juicio profesional, pues el mismo contiene la opinión sobre cómo se encuentra la contabilidad del ente examinado, y si sus registros están de conformidad con los PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS y que aplicó las NORMAS DE AUDITORIA de acuerdo con las circunstancias.

2. Examen para emitir un DICTAMEN

La contabilidad tradicional que surge de los documentos fuente, para ser registrados en los libros, viene siendo la misma, ya sea que sus operaciones se efectúen en libros tradicionales ó en hojas movibles, así como en Procesamiento Electrónico de Datos.

Sea cual fuere la forma de registro, debe estar completamente a disposición del CPA, para realizar su trabajo, el que hace partiendo de los estados financieros y si las circunstancias lo exigen, llega hasta los documentos fuente.

Como puede observarse, el Auditor revisa la contabilidad y en caso extremo, podría SUGERIR la elaboración de alguna o de algunas partidas de ajustes, para que los Estados Financieros reflejen la situación financiera de la empresa que se trate; es innumerable la serie de acciones que debe efectuar el Auditor para su examen, que va desde la evaluación del Sistema del Control Interno, hasta la verificación de operaciones matemáticas y cálculos respectivos, siempre dentro de las Normas de Auditoría.

3. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Las normas de Auditoría son los lineamientos que se utilizan para efectuar el examen de los Estados Financieros de una empresa, para que finalmente pueda emitirse un Dictamen; la aplicación de estas normas es la responsabilidad del CPA, para con su cliente, la observación de las mismas, es el campo en el cuál puede haber negligencia o cumplimiento del deber, tal el caso de la circularización, la revisión porcentual en alto o bajo grado, dependiendo del criterio, experiencia y otras circunstancias que el profesional estime conveniente.

Si un CPA, aplica su examen de conformidad con éstas normas, su trabajo será bueno y en consecuencia, su DICTAMEN confiable, y por supuesto, estaría soportada su opinión, pero en cambio si no lo hace, pueden surgir errores atribuibles al Contador Público y Auditor.

4. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Estos principios que conocen todas las personas involucradas en el quehacer contable a nivel superior, en alto grado, no es conocido por los directamente afectados, llámese éstas personas naturales o jurídicas, obligadas a llevar su contabilidad.

Para una comprensión simple, diremos que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, son aquellas reglas que se utilizan, para elaborar un sistema contable, con diversas alternativas, tales como operar de una forma o de otra, pero llevando como finalidad el registro adecuado de las operaciones diarias de la empresa.

También son límites normales que se establecen para saber hasta donde puede operarse de una forma o de otra; dentro de los principios tenemos a manera de ejemplo: NEGOCIO EN MARCHA: se refiere al hecho especial de que una empresa se establece para operar por tiempo indefinido, o sea que está en movimiento y sin la posibilidad cercana de cerrar sus puertas; está en plena marcha, en movimiento, creciendo y trabajando, por ello es que un Bálance

General dentro de su estructura, muestra rubros que contienen derechos y obligaciones a largo, mediano y corto plazo, si se toma en cuenta que por regla general el corto plazo es a menos de un año, el mediano a cinco y el largo plazo es mayor de cinco años.

Otro es el de PERIODO CONTABLE: que según las necesidades, naturaleza o hechos circunstanciales de las mismas son mensuales, bimensuales, semestrales, anuales, etc.; el tiempo en que se divide el inicio y finalización del período, por lo regular, todas las empresas establecen su período contable en un año y lo ajustan a su período de imposición, otras trabajan del uno de enero al treinta y uno, de diciembre, o sea, año calendario y así, podríamos citar muchos ejemplos.

Para terminar, nos referiremos al de REVELACION SUFICIENTE: establece que la información contable presentada en los Estados Financieros, debe contener en forma clara y comprensible, todos los aspectos necesarios, para que el usuario de dichos Estados Financieros, pueda interpretarlos adecuadamente.

Podríamos continuar, pero es necesario dejar la idea de cuáles son éstos, para que el lector pueda formarse un panorama claro, sobre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

5. Clases de Dictamen.

El resultado de un examen de Auditoría, idealmente sería que éste fuese limpio, al no encontrar ninguna objeción, sin embargo, eso no siempre es posible, pues los responsables de la contabilidad, cometen errores, algunos por ignorancia y otros por mala fe, ello provoca la necesidad de que todas las empresas deban ser intervenidas por un Auditor.

Esto es muy beneficioso para las empresas, su personal y sus operaciones futuras. Existen varias clases de Dictamen, tanto por la extensión del trabajo realizado y solicitado, como por la conformidad o inconvención con las operaciones revisadas.

Tales dictámenes pueden ser sobre los Estados Financieros de una empresa o rubros específicos; sobre áreas que considere la administración que deben evaluarse; de estos exámenes precisamente surgen cuatro tipos de informes, el LIMPIO, CON SALVEDAD, el NEGATIVO y ABSTENCION DE OPINION.

6. Dictamen Limpio.

Este es el que emite un Contador Público y Auditor, cuando ha finalizado su trabajo y la revisión tiene resultados satisfactorios. Cuando una empresa es susceptible de obtener un dictamen de esta naturaleza, el sector administrativo está sobre bases sólidas y ciertas, ello les permite tomar decisiones bien fundamentadas.

7. Dictamen con Salvedad.

Cuando un CPA se ve obligado a emitir un dictamen de esta naturaleza es porque su examen refleja razonabilidad de los Estados Financieros, con algunas excepciones.

Este dictamen se puede evitar, si el Contador Público y Auditor, propone a la Administración, corregir los errores detectados y ésta los acepta.

La Norma 10 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, señala: "...Opinión con salvedad. (párrafo 46; pág. 16). Algunas circunstancias pueden requerir una opinión con salvedad. Una salvedad establece que, excepto por los efectos del asunto al que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta opinión se expresa cuando: (a) No hay suficiente evidencia importante o hay restricciones en el alcance de la auditoría, que han llevado al auditor a la conclusión de que no puede expresar una opinión sin salvedades, y que tampoco va a abstenerse de opinar; o, (b) El auditor cree, con base en su auditoría, que los estados financieros contienen una desviación a principios

de contabilidad generalmente aceptados cuyo efecto es importante, pero ha llegado a la conclusión de que no va a expresar una opinión adversa.”

8. Dictamen Negativo.

Al hablar de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se pretende que todo Contador, para llevar la contabilidad debe ceñirse a ellos, sin embargo, hay oportunidades en que un Auditor se encuentra con el inconveniente de que la empresa a revisar no lleva los registros correctos, y los estados financieros que produce la contabilidad no presenta la situación financiera en forma razonable, en cuya consecuencia, él debe emitir un DICTAMEN NEGATIVO.

La Norma 10 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, en su párrafo 77 dice: “...Opinión adversa. Una opinión adversa expresa que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y flujo de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta opinión se expresa cuando, a juicio del auditor, los estados financieros tomados en su conjunto no se presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados...”

9. Abstención de Opinión.

Hay infinidad de factores por los cuales, un Contador Público y Auditor se abstiene de emitir opinión.

El párrafo 81 de la Norma 10 dice: “...Al expresar las limitaciones en el alcance que originen una abstención de opinión, deben indicarse en uno o más párrafos separados los aspectos por los cuales su auditoría no se cumplió con normas de auditoría generalmente aceptadas. Debe indicar que el alcance de su auditoría no fué lo suficiente para garantizar el expresar su opinión. No debe identificar los procedimientos que fueron efectuados ni incluir el párrafo que describe las características de una auditoría (esto es, el párrafo del alcance en el dictamen del auditor); el hacerlo podría oscurecer

la abstención. Además, debe revelarse en un párrafo explicativo del dictamen, cualquier desviación importante que tengan los estados financieros respecto a los principios de contabilidad generalmente aceptados; sin importar que se emita una abstención de opinión..."

10. Dictamen sobre Estados Financieros Auditados (Norma 10 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores).

Se hace necesario mencionar que a partir del mes de abril de 1989, Guatemala ya ha avanzado en la profesión del Contador Público y Auditor y consecuentemente la calidad de su trabajo se ha elevado, porque el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, ha propiciado a través de sus comisiones específicas, la emisión de normas de observancia en todo el país, aplicable a los Contadores Públicos y Auditores. De esa cuenta, tenemos que la norma 10, ofrece una guía para la elaboración de un dictamen.

También se consideran situaciones como incertidumbres, falta de uniformidad, énfasis de un asunto particular, opinión con salvedad, limitación en el alcance, análisis y observación de la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, opinión adversa y abstención de opinión. Abundan otras consideraciones sobre el Dictamen, las cuales pueden ser tomadas en cuenta para toda situación que se presente, dependiendo de las circunstancias.

CAPITULO II

"DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA Y LA PARTICIPACION DEL CPA"

1. Conceptualización.

Por considerarlo necesario, se cita a continuación, el significado de las palabras que tienen relación con el tema del DICTAMEN FISCAL.

Según Diccionario Larousse, el significado de las siguientes palabras: "... FISCAL: adj. Relativo al fisco ó al oficio de fiscal; M. Agente del Fisco; En los tribunales, el que representa al Ministerio Público... FISCALIA: F. Cargo y oficina del fiscal, Fiscalía de tasas, servicios y control de los precios autorizados... FISCALIZACION: Examen Control... FISCALIZADOR, RA adj. y e. Que fiscaliza... FISCALIZAR: v.t. hacer las funciones del fiscal. Frv. Controlar... FISCO: m. Tesoro erario del Estado, Administración encargada de calcular y recaudar los impuestos públicos; las cajas del fisco..."

2. Creación y Campo de Aplicación del DICTAMEN FISCAL

La población en Guatemala ha crecido y el Gobierno se ve en la constante necesidad de ir modernizando el sistema tributario, el volumen aumenta y acompañado a ello, por supuesto, surge la posibilidad del fraude fiscal; esto implica medidas más acordes con ésta realidad.

Hace muchos años, sectores bien intencionados, han propugnado por la creación del DICTAMEN FISCAL, como solución, para evitar las evasiones al fisco, además es una oportunidad para los profesionales que han egresado de las Universidades de Guatemala con el título de CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR, cuyos conocimientos no han sido adecuadamente utilizados y hasta podría decirse, que los mismos han sido sub-utilizados. Por otro lado, el Gobierno de la República de Guatemala, contaría con la participación de expertos en contabilidad

y áreas financieras, así como leyes fiscales y tributarias, reduciendo ostensiblemente la oportunidad de evasión.

Este servicio profesional es sin costo alguno para el Gobierno y dignificaría la noble profesión del C.P.A.

En el año de 1986, cuando Guatemala, después de tanto gobierno de facto, logró por fin, concurrir a las urnas y elegir un gobierno por sí mismo, volvió a sentirse la necesidad y por ello, profesionales, gobierno é iniciativa privada conjugaron esfuerzos en el Congreso de la República y propugnaron por la elaboración del respectivo Proyecto de Ley que... ¿quién sabe porqué razones?... fué engabetado.

También, para efectos de éste estudio sobre el DICTAMEN FISCAL, se conoció el que ya funciona desde hace muchos años en la República de México y por supuesto, con ajustes adecuados a las circunstancias nacionales, podría ser factible ponerlo en práctica en Guatemala, siempre proyectando su beneficio a la comunidad.

Uno de los propósitos de ésta tesis no es darle punto final al estudio de factibilidad al DICTAMEN FISCAL en Guatemala y asumir que es un estudio completo y que después de ésto no hay que hacer, sino por el contrario, trata de dar elementos que justifiquen la intención de que algún día sea ésto una realidad para beneficio de todos.

Su campo de acción, se presume, sea como una especie de Visto Bueno a las diferentes declaraciones que el contribuyente haya realizado ante el Gobierno de la República, específicamente, ante el Ministerio de Finanzas Públicas, ente recolector de los diversos impuestos, con los cuales el Sector Público logra solventar sus compromisos.

3. Su Importancia.

Definitivamente son muchos los sectores beneficiados con la creación e implantación del DICTAMEN FISCAL en Guatemala; quien ocupa un primer lugar

es el Gobierno, pues se dice que la iniciativa privada hace mejor las cosas y allí estaría participando el profesional de la Contaduría Pública, revisando técnica y científicamente una declaración de impuestos, con un reducido margen de error y quizá con la total ausencia del fraude fiscal, pues es un secreto a voces que muchos contadores no aplican sus conocimientos conforme la ética deseable, sino por el contrario, son ejecutores solamente de las órdenes de sus patrones, provocando con ello, los engorrosos trámites de reparos, intervenciones y revisiones que desgastan no solo al gobierno, sino al contribuyente, al extremo que podría en alguna ocasión, considerar la posibilidad de cerrar operaciones, con las consiguientes consecuencias funestas para la población, pues podría cerrarse una fuente de trabajo y productividad que tanta falta hace para que Guatemala salga del sub-desarrollo.

El segundo beneficiado sería el Contribuyente, pues por regla general, el empresario es una persona honesta, que desea cumplir con sus compromisos sin contratiempos, pero si ven la ocasión de obtener beneficio por el deficiente sistema tributario existente, aprovechan toda oportunidad y el mismo Gobierno les está orillando a situaciones fraudulentas, pues muchas veces, el tiempo es factor determinante para el desarrollo de alguna empresa en particular. Se piensa que el Contribuyente es honrado y desea cumplir a cabalidad, pero si encuentra oportunidad de evadir con las famosas mordidas, ¿porqué no bajar sus costos?... porque los impuestos también son costos.

El tercer beneficiado sería el profesional de la Contaduría Pública, pues esto lo situaría en la posición que siempre se ha merecido, porque no se le ha dado el lugar que realmente debe ocupar, para participar en el desarrollo de Guatemala, ello contribuiría a abrir su despacho profesional, con la seguridad que no irá a "espantar moscas"... como podría ocurrir en la actualidad, sin el DICTAMEN FISCAL. Las actuales Oficinas o Despachos de Contaduría Pública o son subsidiarias de empresas extranjeras o se dedican a llevar contabilidades, esa es la realidad que vivimos hoy en día.

4. El dictaminador fiscal

Sobre este aspecto, existen muchos criterios, los cuales deben ser objeto de análisis, porque todas conllevan un interés, algunas veces particulares y otras colectivas, y es éste último el que nos debe preocupar, o sea la población contribuyente que es la que al fin de cuentas le toca soportar los impuestos.

Se hace imprescindible que los dictámenes fiscales sean emitidos por profesionales y firmas de auditores exclusivamente nacionales, comprendidos en el artículo 144 de la Constitución de la República, porque no es conveniente que los intereses del estado guatemalteco estén en manos de firmas o auditores extranjeros, o corresponsales de firmas del extranjero, además, de no ponerse limitante al respecto, de nuevo el trabajo profesional irá al monopolio que ya existe en materia de Auditorías, Consultorías y demás, continuaría y no sería en beneficio colectivo, sino de unos pocos, porque estas firmas que tienen acaparados los trabajos de ésta naturaleza en el medio nacional, serían beneficiadas, como actualmente ocurre y nadie dice nada.

La función social que debe surgir con el DICTAMEN FISCAL, lleva inmersa la idea de que el Contador Público y Auditor, pueda montar su despacho y así ejercer su profesión en forma liberal, tal como lo hacen los profesionales de otras disciplinas científicas, llámese Abogados y Notarios, Ingenieros, Médicos, Psicólogos., etc., etc.; ellos se hacen prestigio por la calidad del trabajo que realizan, por supuesto, dentro del marco que impone la moral y la ética profesional, así como las normas que se deben observar en el trabajo o desempeño de su profesión.

5. Registro de dictaminadores fiscales.

El Contador Público y Auditor que desee obtener el registro correspondiente, deberá presentar solicitud a la Dirección General de Rentas Internas, acompañado de los siguientes documentos:

5.1 Cédula de vecindad personal.

5.2 Fotocopia legalizada del Título de Contador Público y Auditor, obtenido en cualquiera de las Universidades del país.

5.3 Certificación del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores, y Administradores de Empresas, donde conste que es colegiado activo y que no ha sido sancionado por faltas a las normas de ética profesional.

5.4 Declaración bajo protesta de decir la verdad que no está acusado o condenado por delito de carácter fiscal, por delitos intencionales contra el patrimonio de las personas, de falsedad en declaraciones judiciales o en Informes dados a una autoridad también de carácter intencional que amerite pena corporal.

5.5 Declaración jurada en donde manifiesta que no trabaja, ni representa o es corresponsal de Compañías Extranjeras de Auditores. (Los intereses del Estado no pueden estar en manos de extranjeros).

5.6 Dirección de su oficina profesional, así como su teléfono correspondiente, para lograr una comunicación constante y efectiva en asuntos relativos al DICTAMEN FISCAL.

Se puede observar que los requisitos que se proponen para aplicar a efectuar el trabajo del DICTAMEN FISCAL, por un profesional de la Contaduría Pública no representa ningún obstáculo y da acceso a todo aquel que desee colaborar con el fisco de esa manera, debiendo quedar claro que cualesquiera otro requisito un tanto complicado, estaría ya formando un círculo exclusivo que es lo que se sugiere y previene no ocurra.

El solo hecho de la Certificación del Colegio Profesional, así como las dos declaraciones juradas señaladas en los incisos 5.4 y 5.5, es más que suficiente y daría oportunidad para que el Gobierno de Guatemala, a través de los Contadores

Públicos y Auditores que tomaran la decisión de hacer de esta actividad, su forma de vida, dejaría cuantiosos recursos y sin costo alguno.

El Erario Nacional se vería fortalecido, el Contribuyente, estaría tranquilo, porque su relación con el Fisco sería buena y por supuesto, el profesional, alcanzaría una posición de vida decorosa, con trabajo arduo pero positivo para el país.

6. Plazo para presentar el DICTAMEN FISCAL.

El Contribuyente, debe presentar su Declaración jurada, dentro de los noventa días hábiles siguientes a la fecha de terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

Después viene la intervención del Contador Público y Auditor, para revisar la declaración efectuada, aplicando las normas de Auditoría pertinentes, que le permitan emitir el correspondiente DICTAMEN FISCAL.

Una vez emitido el Dictamen, se registrará en el protocolo del Contador Público y Auditor y el mismo se remitirá en un lapso de sesenta días siguientes a la presentación de la Declaración Jurada en Rentas Internas a esa misma dependencia estatal, con la documentación correspondiente.

Este término podría ampliarse por treinta días más a solicitud del contribuyente, siempre que exista causa justificada. La solicitud de prórroga solicitada, deberá presentarse antes del vencimiento del término fijado. En caso de no emitirse resolución, se considerará concedida la prórroga solicitada, a partir del vencimiento del término original. El dictamen y los documentos respectivos que se presenten fuera de los términos que se mencionan, no surtirán efecto fiscal alguno. Todo esto por supuesto debe ser normado adecuadamente.

Es conveniente dejar abierta la posibilidad de que la Dirección General de Rentas Internas, podría evitarse la revisión de las declaraciones que cuenten con un DICTAMEN FISCAL, porque el margen de error es bastante reducido, si se toma en cuenta el tipo de profesional que participará en el mismo, así como el reducido

grupo de personas con que cuenta para la verificación de las declaraciones de la gran masa de contribuyentes, sin que le cueste un solo centavo.

7. Impedimento para dictaminar.

Estará incapacitado para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente y emitir DICTAMEN FISCAL, por afectar su independencia é imparcialidad, el Contador Público y Auditor que:

7.1 Sea cónyuge, pariente por consanguinidad dentro del segundo grado, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director administrador o empleado que tenga intervención importante dentro de la administración.

7.2 Que haya tenido intereses como socio o accionista, o haya ocupado algún cargo dentro de la Junta Directiva o Consejo de Administración de la Empresa bajo revisión en el ejercicio fiscal que dictamine, así como en una compañía afiliada o en otra que en alguna forma tenga intereses económicos relacionados.

7.3 Sea, o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamine, empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios, siempre que éstos sean o hayan sido prestados en relación de dependencia.

7.4 Sea funcionario o empleado de cualesquiera de las entidades fiscalizadoras del Estado.

7.5 Se encuentre vinculado en cualquier forma con el contribuyente que le impida tener independencia de criterio.

8. Documentos que se deben acompañar al DICTAMEN FISCAL.

8.1 Estados Financieros básicos examinados por el Contador Público y Auditor respecto a los cuales emite su dictamen.

- 8.2 Balance General.
- 8.3 Estado de Resultados.
- 8.4 Estado de Modificaciones en el Capital Contable.
- 8.5 Estado de Flujo de Efectivo.
- 8.6 Estado del movimiento del IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA).
- 8.7 Notas a los Estados Financieros.
- 8.8 Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
- 8.9 Anexos a los Estados Financieros que comprenden:
 - 8.9.1 Estado comparativo de resultados.
 - 8.9.2 Estado comparativo de los Costos de Producción y Venta.
 - 8.9.3 Detalle comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros gastos.
 - 8.9.4 Análisis del movimiento del ejercicio de las cuentas de reservas de evaluación permitidas por la ley.
 - 8.9.5 Relación de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de agente retenedor.
 - 8.9.6 Conciliación entre el resultado contable y la renta imponible.
 - 8.9.7 Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos impositivos.
 - 8.9.8 Cálculo del impuesto sobre la renta.
 - 8.9.9 Los demás documentos que señalen las reglas de carácter general que dicten las autoridades fiscales.

Los estados comparativos se refieren al período bajo revisión y el anterior, si la empresa fuese nueva, se omitirán las comparaciones.

9. Requisitos para Dictaminar.

Los Contadores Públicos y Auditores registrados deberán formular los dictámenes relativos a los Estados Financieros de los contribuyentes, de conformidad con las disposiciones fiscales y las normas de Auditoría que regula la capacidad é independencia profesionales del Contador Público y Auditor, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

Las normas de auditoría se considerarán cumplidas en la forma siguiente:

9.1 Las relativas a la capacidad, independencia é imparcialidad profesionales del Contador Público y Auditor, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento legal.

9.2 Las relativas al trabajo profesional, cuando:

9.2.1 La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan obtener los elementos de juicio suficientes para fundamentar su dictamen.

9.2.2 El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente, le permite determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse.

9.2.3 El cumplimiento de las Normas de Auditoría a que se refiere este inciso, será consignado fehacientemente bajo la responsabilidad del Contador Público y Auditor, en los papeles de trabajo en que se basa su dictamen.

9.3 Las relativas al dictamen e información, cuando el Contador Público y Auditor exprese su opinión sobre los estados financieros cerciorándose que:

9.3.1 Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, fueron aplicados.

9.3.2 La información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuadas para su razonable interpretación.

Se pretende que el DICTAMEN FISCAL siempre sea positivo y precisamente podría ser ese uno de los motivos para solicitar ampliación al plazo de presentarlo, para hacer las diferentes correcciones y ajustes necesarios.

Un Dictamen Fiscal, debe ser un indicativo de que las obligaciones fiscales se cumplieron en un 100%.

Si se tratara de una auditoría Externa, ésta se efectúa aún con la resistencia de la administración, pues son precisamente los dueños o socios, quienes la requieren, pero para analizar si su situación es aceptable y emitir disposiciones correctivas, en el dictamen fiscal, el profesional actúa como **representante de la entidad fiscalizadora**, lo cuál difiere totalmente de la auditoría externa tradicional.

Podría darse el caso de no efectuar el trabajo por falta de elementos justos para llevarlo a cabo, ello implica la obligación del Contador Público y Auditor a manifestarlo por escrito y sus honorarios deberán ser pagados, en forma relativa al volumen del trabajo realizado.

10. Informe Adicional al Dictamen.

El Contador Público y Auditor deberá emitir conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que se consigne:

10.1 La descripción, de acuerdo con lo que indiquen las reglas de carácter general que al efecto la Dirección General de Rentas Interna expida, en relación a:

- 10.1.1 El régimen fiscal del contribuyente.
- 10.1.2 La verificación documental realizada.
- 10.1.3 La revisión de base, cálculo y pago de los impuestos correspondientes.
- 10.1.4 La revisión de la información complementaria incluida en los anexos que se refiere a los documentos que se deben acompañar al Dictamen para efectos fiscales, los cuales se citan en el inciso 8 de éste Capítulo.

10.2 Su opinión acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

11. Procedimiento de Revisión del Dictamen.

La Dirección General de Rentas Internas, al no considerar suficiente la información adjunta al Dictamen, podrá solicitar información adicional a la que se refiere el inciso 8 de éste capítulo, así:

11.1 Requerirá al Contador Público y Auditor en primera instancia, o del Contribuyente en caso de incumplir el primero:

- 11.1.1 Cualquier información que conforme Reglamentos y demás disposiciones fiscales debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados, para efectos fiscales.
- 11.1.2 La exhibición, para su revisión, de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del Contador Público y Auditor y él deberá tener contacto con ellos, sin que pudiesen ser objeto de modificación por parte del personal de la Dirección General de Rentas Internas, entendiéndose que el examen sería a nivel de consulta y cualquier discrepancia, debe ser solventada de común acuerdo con el Contador Público y Auditor, que haya elaborado el correspondiente DICTAMEN FISCAL.
- 11.1.3 La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- 11.1.4 La exhibición de libros y documentos originales, en aquellos casos en que así lo considere necesario.

La información, exhibición de documentos o papeles de trabajo a que se refiere este inciso, se solicitará al Contador Público y Auditor o al Contribuyente, por escrito con copia al contribuyente o al Contador Público y Auditor, según sea el caso, concediéndose un término no menor de diez días para su cumplimiento, a partir del día siguiente a su notificación.

11.2 Cuando lo detallado en los numerales anteriores, no fuera suficiente a juicio de la Dirección General de Rentas Internas, aquella entidad podrá requerir

a terceros y demás obligados la información y documentación adicional a la obtenida del Contador Público y Auditor o del Contribuyente, que considere necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Si en la revisión practicada, se observan hechos, diferencias de criterio, u omisiones en relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales, se le notificará al Contribuyente por escrito, con copia al Contador Público y Auditor, a fin que dentro de los términos establecidos legalmente, se le conceda audiencia para que manifieste su aceptación o no ante la unidad fiscalizadora correspondiente. De confirmarse los ajustes formulados, el contribuyente podrá hacer uso de los recursos legales establecidos en las leyes respectivas.

Independiente de lo anterior, la Dirección de Rentas Internas podrá en cualquier momento, ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos, responsables, solidarios y terceros.

12. Amonestaciones y causas de suspensión o cancelación del Registro.

La Dirección General de Rentas Internas suspenderá o cancelará el registro otorgado al Contador Público y Auditor, o le amonestará de acuerdo con lo siguiente:

12.1. Las amonestaciones procederán cuando:

- 12.1.1 Se presentan incompletos los documentos o informes a que se refieren los numerales 8, 9 y 10 de este capítulo.
- 12.1.2 No formule el dictamen, debiendo hacerlo, o que lo presente extemporáneamente.
- 12.1.3 El Contador Público y Auditor no cumpla con los requerimientos que le formule la Dirección General de Rentas Internas.

12.2 La suspensión procederá hasta por un año cuando:

- 12.2.1 El Contador Público y Auditor acumule tres amonestaciones.
- 12.2.2 Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los Reglamentos respectivos.
- 12.2.3 El Contador Público y Auditor esté sujeto a proceso por presunta comisión de un delito de carácter fiscal o por delitos intencionales contra el patrimonio de las personas, por falsedad en declaraciones judiciales o en informes dados a una autoridad o por cualquier otro, también de carácter intencional. En este caso, la suspensión durará hasta la resolución definitiva de la causa.

12.3 La cancelación procederá cuando:

- 12.3.1 Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el Contador Público y Auditor acumule tres suspensiones.
- 12.3.2 Hubiera participado en la comisión de cualquiera de los delitos señalados en el inciso 12.3.1 del numeral anterior.

El cómputo de lo dispuesto en los numerales 12.2 y 12.3, inciso 12.3.1, se hará por cada actuación del Contador Público y Auditor, independiente del Contribuyente a que se refieran.

13. Procedimiento para emitir resoluciones de suspensión o cancelación de registro.

Cuando la Dirección General de Rentas Internas ejercite las facultades a que se refiere el numeral anterior (12), se observará el siguiente procedimiento:

13.1 Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del Contador Público y Auditor por escrito, concediéndole un término de 15 días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.

13.2 Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al Colegio Profesional y en su caso, al Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, cuando se trate de suspensión del registro.

14. Formularios e Instructivos.

Necesariamente, debe formarse una comisión compuesta por tres miembros de la Dirección de Rentas Internas, tres de la Escuela de Auditoría de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, un representante de cada una de las facultades de Auditoría de las demás universidades del país, un miembro de la Cámara de Comercio, uno de la Cámara de Industria, dos miembros del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas y tres miembros del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, para que juntos elaboren los modelos del DICTAMEN FISCAL, así como de los formularios e instructivos necesarios para presentar la información suplementaria requerida, con el propósito de establecer uniformidad en la presentación de la información que se acompañe al Dictamen Fiscal.

CAPITULO III

"LEYES, REGLAMENTOS Y NORMAS QUE SIRVEN DE BASE PARA QUE SE IMPLEMENTE EL DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA".

Toda actividad, que se relacione con el Estado y sus habitantes, necesariamente debe contener bases legales, reglamentarias y normativas, que le vayan abriendo el paso, en tanto se legisla en forma específica sobre el particular.

Por el momento, en Guatemala no se ha legislado aún sobre el DICTAMEN FISCAL, el tema es delicado y los diversos sectores que intervendrían en él, hasta la fecha no han afrontado el problema, no lo han estudiado, no han sopesado sus ventajas y desventajas, por ello, se ha quedado engabetado, inclusive un proyecto de Ley, obra en el Legislativo y da la impresión que a nadie le interesa, incluso a los Contadores Públicos y Auditores que sería una parte del grupo que se vería beneficiado con la implementación de este novedoso sistema, que serviría para llevar más recursos al Estado de Guatemala.

Por ello, se cita a continuación algunos artículos de las leyes que podrían allanar el camino para convencer a quienes tienen poder, para implementar el DICTAMEN FISCAL, empezando por la Constitución de la República, Código Civil, Código de Comercio, etc., etc.

1. Constitución Política de Guatemala.

1.1 La máxima Ley de Guatemala, cita en su Artículo 24.- Inviolabilidad de correspondencia y libros. en su segundo párrafo dice: "...Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuesto, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción

de los balances generales, cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio..."

Esto se interpreta como aplicable a los papeles de trabajo del Contador Público y Auditor, de los cuales él es el propietario, y estando garantizado por la Constitución los mismos, dan confianza a la empresa que haya sido auditada y para el tema en desarrollo, la elaboración del Dictamen Fiscal.

1.2 El Artículo 34.- Derecho de asociación. manifiesta que: "...Se reconoce el derecho de libre asociación. Nadie está obligado a asociarse ni a formar parte de grupos o asociaciones de autodefensa o similares. Se exceptúa el caso de la colegiación profesional..." Otro elemento de confianza, es contar con el respaldo de un Colegio Profesional, tal el caso del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Administradores de Empresas, que es al que todo profesional de Auditoría está obligado a pertenecer y si eso no bastara, también existe el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores que ha venido de menos a más, habiendo nacido como una necesidad que se hacía sentir en el gremio de Auditores, para su desarrollo y lo está logrando, pues cuenta con profesionales de alto prestigio y conforma sus cuadros directivos, con una infraestructura que ha sido capaz de organizar seminarios a nivel latinoamericano y americano en más de una oportunidad; además, es el rector de la Contaduría Pública, pues ya ha generado principios que son de observancia general.

1.3 Artículo 63.- Derecho a la expresión creadora. "...El Estado garantiza la libre expresión creadora, apoya y estimula al científico, al intelectual y al artista nacional, promoviendo su formación y superación profesional y económica..." Es obligación del Estado, promover toda acción que permita en este caso, al Contador Público y Auditor, su dignificación. Al implementar el DICTAMEN FISCAL, se estaría cumpliendo con este artículo y podría inclusive, citarse en el fundamento de una futura ley que podría promulgarse.

1.4 Artículo 102.- Derechos sociales mínimos de la legislación del trabajo. "... n) Preferencia a los trabajadores guatemaltecos sobre los extranjeros en igualdad de condiciones y en los porcentajes determinados por la ley. En

paridad de circunstancias, ningún trabajador guatemalteco podrá ganar menor salario que un extranjero, estar sujeto a condiciones inferiores de trabajo, ni obtener menores ventajas económicas u otras prestaciones..." Se cita el inciso n) de éste artículo, porque es necesario hacer conciencia, que en la actualidad está Guatemala inundada de Compañías extranjeras de Auditoría y nadie dice nada, vedándole el derecho a los guatemaltecos, en este caso a los Contadores Públicos y Auditores nacionales a desarrollarse, por ello, se sugiere que ellos no participen en el Dictamen Fiscal, pues de nada serviría este logro que volvería a caer en lo que actualmente ocurre, es un círculo reducido en donde nadie entra.

1.5 Artículo 119.- Obligaciones del Estado. "... b) Promover en forma sistemática la descentralización económica administrativa, para lograr un adecuado desarrollo regional del país. d) Velar por la elevación del nivel de vida de todos los habitantes del país, procurando el bienestar de la familia. k) Proteger la formación de capital, el ahorro y la inversión. m) Mantener dentro de la política económica, una relación congruente entre el gasto público y la producción nacional; y ..." No es ningún favor que el Estado vele por la Profesión del Contador Público y Auditor, es una obligación que se encuentra plasmada en este artículo, cuyos incisos más importantes se han citado, tal el caso de la promoción de la descentralización administrativa, porque no hay que olvidar que Guatemala, no solo es la Ciudad Capital, Auditores hay en toda la República con el deseo de servir y esta sería una forma de hacerlo. El inciso d), recalca sobre la circunstancia lógica de elevar el nivel de vida de los habitantes del país, y en este caso, habría más fuentes de trabajo y la dignificación del Contador Público y Auditor. El inciso k), señala que debe protegerse la formación de capitales, incrementar el ahorro y las inversiones, ello sería posible con el DICTAMEN FISCAL porque al haber buenas relaciones entre el Contribuyente y el Fisco, la inquietud de invertir más se acentúa y por ende, el país progresa, sobre bases sólidas y por último también el inciso m), que exige al Gobierno la relación congruente entre el gasto y la producción, es más, el análisis de este tema, lleva a pensar que con la implementación del DICTAMEN FISCAL, sería tanto lo que ingresaría a las arcas nacionales, que no habría necesidad de incrementar más los impuestos que ya se encuentran muy elevados, pues un lastre es la evasión fiscal que se encuentra a cada paso.

1.6 Los círculos de Compañías extranjeras de Auditoría que han invadido Guatemala, son ilegales, y ello se encuentra contenido en el Artículo 130.- Prohibición de monopolios. **“...Se prohíben los monopolios y privilegios. El Estado limitará el funcionamiento de las empresas que absorban o tiendan a absorber, en perjuicio de la economía nacional, la producción en uno o más ramos Industriales o de una misma actividad comercial o agropecuaria. Las leyes determinarán lo relativo a esta materia. El estado protegerá la economía de mercado e impedirá las asociaciones que tiendan a restringir la libertad del mercado o a perjudicar a los consumidores...”**.

1.7 Para terminar la Constitución, se cita el Artículo 144.- Nacionalidad de origen. **“...Son guatemaltecos de origen, los nacidos en el territorio de la República de Guatemala, naves y aeronaves guatemaltecas y los hijos de padre o madre guatemalteca, nacidos en el extranjero. Se exceptúan los hijos de funcionarios diplomáticos y de quienes ejerzan cargos legalmente equiparados. A ningún guatemalteco de origen, puede privársele de su nacionalidad...”** Esto se hace como un recordatorio, para que el lector y estudioso que consulte este documento, no olvide que existen leyes que protegen al guatemalteco y este artículo es la identidad, a partir de la cual se obtienen derechos y obligaciones, y por ello, es necesario ejercer el derecho de implementar el DICTAMEN FISCAL, para contribuir abiertamente con el desarrollo de Guatemala.

2. Código Civil.

Es necesario también citar al Código Civil, que es la Ley que rige las relaciones sociales, los avances de la ciencia y natural evolución de las costumbres, y el mismo se encuentra contenido en el Decreto Ley número 106, sancionado por la Jefatura de Gobierno, el 14 de septiembre de 1963, a cargo del Coronel Enrique Peralta Azurdia, en Consejo de Ministros.

2.1 Artículo 30.- **“...Las compañías o asociaciones extranjeras que tengan negocios en la República, están obligadas: ... 2o.- A tener contabilidad, en forma legal y escrita en español, en que consten las operaciones o negocios que verifican en el país:...”** Al citar este artículo, se pretende recordar que los

extranjeros, también deben observar las leyes del país, y por supuesto, se encuentran contemplados en este Código Civil.

2.2 Artículo 1668. (Profesionales) "... El profesional es responsable por los daños o perjuicios que cause por ignorancia o negligencia inexcusables, o por divulgación de los secretos que conoce con motivo de su profesión..." Este artículo, fundamenta la pretensión de que el trabajo del Contador Público y Auditor en el DICTAMEN FISCAL, tiene implicaciones legales que ya se encuentran tipificadas por la Ley.

El TITULO XII De los servicios profesionales. contiene los artículos del 2027 al 2036, que regulan el aspecto legal que debe observar el profesional en el ejercicio de su profesión, sea cual fuere la disciplina en la que ejerza y por ello, el Contador Público y Auditor, se encuentra enmarcado en este sector del Código Civil, a continuación cada uno de los Artículos, con un pequeño comentario que se haga relacionar con el tema que estamos realizando:

2.3 "... Art. 2027.- Los profesionales que presten sus servicios y los que los soliciten, son libres para contratar sobre honorarios y condiciones de pago..." Esto implica que no va a haber ninguna limitante en el cobro de los honorarios y se deja en libertad a ambas partes para el acuerdo del pago por el servicio.

2.4 "...Art. 2028.- A falta de convenio, la retribución del profesional se regulará de conformidad con el arancel respectivo y, si no hubiere, será fijada por el juez, tomando en consideración la importancia y duración de los servicios y las circunstancias económicas del que debe pagarlos..." En la profesión de la Contaduría Pública, es muy difícil que se llegue a estos extremos, pues el nivel que se tiene, no permite o no entra dentro de la dinámica de la profesión, estar peleando con los clientes, sin embargo, este artículo podría esgrimirse en cualquier momento, si se llegara a ese extremo.

2.5 "...Art. 2029.- El profesional tiene derecho, además de la retribución, a que se le paguen los gastos que haya hecho con motivo de los servicios

prestados, justificándolos y comprobándolos debidamente..." Algún cliente podría asumir el criterio que con pagar los honorarios, es más que suficiente, sin embargo, el profesional puede, según lo autoriza este artículo, exigir el pago de los gastos en que incurrió.

2.7 "...Art. 2031.- Cuando varios profesionales hubieren prestado sus servicios en un mismo asunto, cada uno de ellos tendrá derecho a ser retribuido proporcionalmente a los servicios prestados y al reembolso de los gastos..." Es bien claro que se pague al esfuerzo hecho proporcionalmente por cada profesional, lo cual no es aplicable al Contador Público y Auditor, pues su actuación está regulada por sus normas de Etica Profesional, las cuales son de observancia general y obligatoria, se ampliará esto, cuando se toque lo relativo a la Etica Profesional.

2.8 "...Art. 2032.- Salvo pacto en contrario, los que prestaren servicios profesionales tendrán derecho a ser retribuidos, cualquiera que sea el éxito o resultado del negocio o asunto en el cual hubieren intervenido..." Otro aspecto que no aplica, pues es prohibido que se pacten honorarios del Contador Público y Auditor, en función de los resultados que se obtuviesen, ello es otro elemento de confianza y sobre todo, no obstante que podría estar amparado por éste artículo, en la práctica no puede ser, porque el trabajo se realiza, sea cual fuere el resultado en materia de impuestos, de lo contrario, se podría prostituir la profesión y lógicamente sería un mercantilismo que no le convendría a nadie, mucho menos al Estado, que sería el más afectado, pues sus ingresos irían a parar a bolsillos de personas particulares y es otro el espíritu del DICTAMEN FISCAL, cuya idea estamos vendiendo y creando el clima necesario para que un día se haga una realidad.

2.9 "...Art. 2033.- El profesional está obligado a prestar sus servicios con toda dedicación y diligencia y con arreglo a las prescripciones de la ciencia o arte de que se trate, siendo responsable de los daños y perjuicios que cause por dolo, culpa o ignorancia inexcusable, o por la divulgación de los secretos de su cliente..." Esto si es observado definitivamente por el Contador Público y Auditor, estando fundamentado el hecho que de lo mismo se hace eco en las normas de actuación profesional y de ética correspondientes.

2.10 "...Art. 2034.- Cuando un profesional no pueda continuar prestando sus servicios, deberá avisar con la debida anticipación, según la naturaleza del trabajo, a la persona que lo contrató, quedando responsable de daños y perjuicios si se separare sin dar aviso y sin dejar persona competente que lo sustituya..." Otro aspecto que se encuentra inmerso dentro del actuar del Contador Público y Auditor, como cualidades inherentes a su trabajo.

2.11 "...Art. 2035.- Si la persona que contrató los servicios no está conforme con su desarrollo o con los actos o conducta del profesional, puede rescindir el contrato pagando el trabajo y los gastos efectuados, cantidad que fijará el juez, si hubiere desacuerdo entre las partes..." No obstante que esta es una ley, es difícil que un Contador Público y Auditor llegue a estos extremos, cuando se trata de honorarios, pues existe mucho cuidado en este aspecto, al extremo que no se pudo encontrar algún antecedente que evidenciara un conflicto de esta naturaleza. El principio de todo Auditor debe ser la cordialidad con su cliente y si no se efectúa el trabajo o se interrumpe, se busca un acuerdo, esto está normado por el Código de Etica Profesional vigente, que se tocará en el punto 10 de este artículo.

3. Código Tributario (Decreto 6-91)

Guatemala, poco a poco ha ido implementado la infraestructura del sistema fiscal, tributario y hacendario, por ello, en fecha reciente, el 9 de enero de 1991, el Congreso de la República emitió este decreto que fué firmado por la Presidencia de la República el 25 de marzo de ese mismo año y publicado el 3 de abril de 1991 en el Diario Oficial, con lo cual se convirtió en una ley de observancia general para todos los habitantes de la República de Guatemala. Producto de la investigación fué el haber encontrado los artículos que a continuación se detallan y se comentan, los cuales a juicio del autor, tienen relación con los fundamentos que deben ser la base del DICTAMEN FISCAL en Guatemala, inclusive que si hubiese existido ya el Dictamen, con toda seguridad algún artículo o sector especial de este Código se referiría al DICTAMEN FISCAL, sin embargo, no es así, por ello a manera de ilustración se citan los artículos siguientes:

3.1 **"...Artículo 18. Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable..."** Quizá el no haberse detenido a analizar este artículo, sea el motivo por el cual muchas leyes adolecen del problema de querer involucrar al Contador Público y Auditor en una responsabilidad que no le corresponde, pues jamás, él podría ser el responsable de pagar o no los impuestos de su cliente, este artículo resalta que el contribuyente es el responsable del pago, en cuyo caso, es necesario dejar bien clara la participación del Contador Público y Auditor, porque su trabajo es muy importante, pero nunca podría compartir la responsabilidad del contribuyente que es el verdadero sujeto pasivo.

3.2 **"...Artículo 82.-Responsabilidad de los profesionales o técnicos. Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones y otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables..."** Ya en forma somera, se cita la participación del Contador Público y Auditor, pues es a la postre, el profesional con mayor opción a este artículo.

3.3 **"...Artículo 93.- Resistencia a la acción fiscalización de la Administración Tributaria. La resistencia sin violencia, debidamente comprobada, de los contribuyentes o responsables a la fiscalización o a que practiquen las actuaciones y diligencias necesarias para que la Administración Tributaria pueda aplicar y recaudar los tributos, o la negativa a proporcionar la información, libros y registros, datos y elementos necesarios para establecer la base imponible de los mismo y comprobar la cancelación de las obligaciones tributarias, se sancionará con multa de Q.100.00 a Q1,000.00. Si la resistencia se efectuara con violencia, sin perjuicio de la sanción pecuniaria que se establece en este artículo, la Administración Tributaria denunciará el caso ante la autoridad judicial penal competente. Las sanciones pecuniarias referidas, pueden ser exoneradas por la Dirección General de Rentas Internas, en atención a causas de fuerza mayor o a circunstancias muy calificadas que el contribuyente justifique fehacientemente..."** Como puede observarse, este artículo prevé un eventual enfrentamiento entre el Fisco y el Contribuyente, el primero porque la Ley le asiste y el segundo quizá por desconocimiento, falta de

asesoría y aquí estaría jugando un papel importantísimo el DICTAMEN FISCAL, pues dentro de sus bondades, necesariamente estaría la asesoría, explicación y convencimiento de su cliente por tal o cual impuesto, sin llegar a este choque que incluye la nefasta palabra de violencia.

3.3 "...Artículo 95.- Responsabilidad. Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones.." Este artículo se entiende por sí solo, y si ello fuera poco, también se considera en las normas relativas a la actuación del profesional de la contaduría pública.

3.4 "...Artículo 98. Atribuciones de la Administración Tributaria. La administración tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. En ejercicio de sus funciones actuará conforme a las normas de este código, a las leyes y reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y control de los tributos.

Para tales efectos podrá:

1. Requerir Informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan.

Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.

2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas.

3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los

medios y procedimientos legales y técnicos de análisis de investigación que estime conveniente, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente.

4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este código y demás leyes tributarias.

5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

6. Con base en delegación expresa de su titular, los abogados que laboren en la Administración Tributaria podrán, actuar en los procedimientos judiciales y cobrar judicialmente los impuesto, multas, intereses, recargos y las costas que corresponda. En consecuencia, dichos profesionales aunque laboren a tiempo completo, podrán ejercer la profesión de abogados, para actuar en los procedimientos a que se refiere este Inciso, para lo cual el Ministerio Público les delegará su representación.

7. Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.

8. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: utilidad bruta, utilidad neta, Ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresa de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.

9. Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.

10. Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores.
11. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquiera otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotécnica y de rendimiento normales, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.
12. Velar porque las actuaciones se resuelvan de conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en caso similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.
13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención y de percepción, que se relacionen con el pago de las obligaciones tributarias.

Si los contribuyentes o agentes de retención y de percepción opusieren resistencia, deberá pedirse la intervención de Juez competente.

Todo funcionario o empleado del Ministerio de Finanzas Públicas y de Administración Tributaria debe trato respetuoso y solicita atención a los contribuyentes y a sus representantes. El incumplimiento de esta disposición integra falta grave..." Este Artículo podría utilizarse como base legal, para la implementación del DICTAMEN FISCAL, porque la administración tributaria tendría un verdadero aliado en el trabajo del establecimiento correcto de los impuestos que deben cancelar los contribuyentes en las cajas fiscales, es más, el inciso 7. menciona la autorización que tiene el gobierno para contratar profesionales y ello necesariamente implicaría honorarios, salidas y gastos para el Gobierno mismo, sin embargo, el DICTAMEN FISCAL, llenaría esa función, sin costo alguno para la entidad fiscalizadora y surgiría por supuesto, la confianza de que lo pagado por un sujeto de impuesto, es correcto y es casi seguro que los ajustes que pudieran surgir, serían muy pocos y a la vez, correctos, los cuales permitirían exactitud en el pago de los impuestos.

3.5 "...Artículo 100. Elementos de la fiscalización.

La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomará como base entre otros: 1) Libros, registros de contabilidad, documentos que respalden las operaciones registradas, y otros elementos vinculados con la tributación y que correspondan a actividades económicas y financieras. Podrá revisar la documentación y archivos y solicitar toda la información necesaria para obtener los elementos que permitan establecer la verdadera situación tributaria del contribuyente; 2) Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten..." Es una verdadera lástima que como ya se apuntó en capítulos anteriores, la Ley del DICTAMEN FISCAL se haya engabetado, pues aquí cabría todo lo relativo a él, sin embargo, las leyes son hechas por los hombres y éstos pueden cambiar las cosas y ojalá que este estudio, logre motivar a quienes tienen poder y puedan implementar el DICTAMEN FISCAL. Este Artículo, necesariamente tendría que ser ampliado o cambiado, según el producto del análisis, a conciencia.

3.6 "...Artículo 111. Error de cálculo.

Cuando el sujeto pasivo haya cometido error de cálculo y no de concepto, del que resultare diferencia a favor del fisco, la Administración Tributaria requerirá el pago de lo adeudado, el cual deberá efectuarse dentro del plazo de treinta (30) días hábiles. Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la administración Tributaria lo notificará a quien corresponde y procederá a acreditar en cuenta o a devolver tal diferencia, si la resolución respectiva no fuere impugnada. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de sesenta (60) días hábiles..." Con el DICTAMEN FISCAL en vigencia, éste artículo se aplicaría en forma rápida y los ajustes necesarios, se harían de inmediato, después de haber presentando su declaración jurada.

3.7 "...Artículo 112. Obligaciones de los contribuyentes y responsables.

Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán: 1) Cuando las leyes lo

establezcan: a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación. b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos. c) Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas. d) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas. 2. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, los libros de contabilidad, los libros y registros especiales y los documentos y antecedentes de las operaciones que se relacionen con su situación tributaria. Deberán conservar, asimismo, por igual plazo, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. 3. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las Inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte. 4. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías relacionadas con hechos generadores de obligaciones tributarias. 5. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables. 6. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia..." Cumplir el artículo que se analiza, es difícil y casi imposible que pueda llevarse al pie de la letra y ello, provoca que los malos fiscalizadores que en un número considerable no son Contadores Públicos y Auditores, aprovechen la coyuntura, para hacer llegar a sus bolsillos muchos recursos económicos, que no llegan al Gobierno en toda su magnitud y por otro lado, el contribuyente ve como una salida, pero con el riesgo que corre, al ser descubierto.

Todo ello, se evitaría con la implementación del DICTAMEN FISCAL, pues estos requisitos y otros podrían implementarse como medida de control, los cuales serían cumplidos a cabalidad al participar en la actividad el Contador Público y Auditor.

Fue una somera vista que se dió al Código Tributario vigente, que no obstante ser relativamente nuevo, carece de muchos aspectos que lejos de beneficiar al Contribuyente, le provoca muchos problemas y ello, implica que el mismo sea interpretado y cumplido por alguien que sea un experto, por ello, el DICTAMEN FISCAL se hace necesario.

Adicional a lo anteriormente expuesto, en el Capítulo IV de esta investigación, se presentan varios proyectos de adiciones a varias leyes, e implementación de reglamentos respectivos, así como un proyecto de Ley, para generar el DICTAMEN FISCAL, se considera con todos estos elementos, podría motivar a las autoridades de los organismos correspondientes, para que todos ellos conjugados, puedan aprobar por fin el DICTAMEN FISCAL.

4. Código de Comercio de Guatemala.

Este Código está contenido en el Decreto 2-70, fué emitido por el Congreso de la República, con el afán de responder a las necesidades del desarrollo económico del país, por tener una orientación filosófica moderna y un enfoque realista de los institutos que regula, dando un tratamiento acertado a las diversas doctrinas e instituciones del Derecho Mercantil; también dice entre sus considerandos que responde a un criterio mercantil cuya flexibilidad y amplitud estimulará la libre empresa, facilitando su organización; en pocas palabras, regula el campo mercantil de Guatemala. Esta es una de las áreas en las que el Contador Público y Auditor tiene experiencia, la que puede ser aprovechada desde la administración de una empresa, el registro adecuado y oportuno de sus operaciones, hasta su fiscalización, esto debe ampliarse con la implementación del DICTAMEN FISCAL,

Para ir centrando la idea y se gire al rededor de la necesidad urgente que tiene Guatemala del DICTAMEN FISCAL, se han escogido algunos artículos específicos del Código de Comercio ya mencionado, para que sirvan de base y fundamento en este estudio, que como ya se dijo, no pretende poner punto final al DICTAMEN FISCAL, sino por el contrario, pretende estimular a los participantes en sus beneficios, para que se acelere su implementación.

4.1 (Código de Comercio Decreto 2-70)"... Artículo 184. Quiénes fiscalizan. Las operaciones sociales serán fiscalizadas por los propios accionistas, por uno o varios contadores o auditores, o por uno o varios comisarios, de acuerdo con las disposiciones de la escritura social y lo establecido en este capítulo. La escritura social podrá establecer que la fiscalización ejerza por más de uno de los sistemas antes señalados..." Se tomó este artículo para dejar constancia de la falta de conocimiento que tuvieron algunos legisladores sobre la labor de los Contadores Públicos y Auditores, dejando la potestad de auditar o fiscalizar a contadores o auditores, indistintamente, sin tomar en cuenta la diferencia de niveles que hay en conocimientos, entre ambos, este concepto se maneja igual en otras leyes y ello perjudica a la profesión y baja la calidad de la actividad de la auditoría. El artículo está inmerso entre la fiscalización de la Sociedad Anónima, sin embargo, como ilustración es conveniente citar algunos elementos que son importantes puntos de referencia.

4.2 (Código de Comercio, Decreto 2-70) "...Artículo 185.- Designación. Los contadores, auditores o los COMISARIOS, deberán ser designados por la asamblea ordinaria anual que practique la elección de administradores; y para el ejercicio de sus funciones dependerán exclusivamente de la asamblea, a la cual rendirán sus informes. Si hubiere más de dos COMISARIOS, éstos actuarán separadamente. En la misma asamblea ordinaria anual se elegirán los contadores, auditores o COMISARIOS SUPLENTEs, quienes ejercerán las funciones de fiscalización sólo en ausencia de los titulares..." (las mayúsculas son del autor de este trabajo). La ley en este artículo, como en los subsiguientes en donde se trate sobre la fiscalización, emplean los términos indistintamente de auditores y COMISARIOS, los cuales solo se conocen en Guatemala, como elementos de la Policía Nacional, en los cargos de Jefaturas, sin embargo, por ignorancia de los legisladores se le equipara al nivel del Auditor, en materia de fiscalización ese término no existe, al menos el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, que es quién vela por el engrandecimiento de la profesión, no le tiene incluido en ninguno de sus niveles, sin embargo esta ley lo cita y se desconoce totalmente, cual o cuales fueron los elementos que hicieron a los legisladores emplear este término y crear esta figura que viene a demeritar aún legalmente la profesión de la Contaduría Pública.

Todas las profesiones a nivel universitario tienen bien definido su campo de acción, así como el lugar que deben ocupar en la sociedad guatemalteca, ninguno es denigrado como lo hacen con el Contador Público y Auditor, a quien se le tiene en una posición similar al Perito Contador y hasta hacen surgir una nueva figura constituida como COMISARIO. Como elemento de comparación, sería como querer similar la actividad de una Enfermera con la de una Doctora; de un Albañil con un Ingeniero, etc., etc.

4.3 "... (Código de Comercio) Artículo 189.- Incompatibilidad. No podrán ser auditores ni comisarios de la sociedad: 1. Las personas que no sean ciudadanos guatemaltecos; 2. Los profesionales que estén inhabilitados para el ejercicio de su profesión; 3. Quienes conforme a la ley estén inhabilitados para ser comerciantes; 4. Los empleados o funcionarios de la sociedad y 5. Las personas que se encuentren en relación con los administradores o gerentes de la sociedad, en los casos que den lugar a recusación de jueces..." Es importante, conocer estas incompatibilidades para ser auditor de una sociedad, porque podría aplicarse al Dictamen Fiscal, como antecedente, se deja constancia que el auditor debe ser un ciudadano guatemalteco. Los empleados o funcionarios de la empresa cuyo Dictamen Fiscal se esté emitiendo, no pueden ellos hacerlo por ética profesional.

El Código de Comercio, es la base que rige la actuación de todos los comerciantes en Guatemala, lamentablemente por su antigüedad, los legisladores de aquella época y los actuales no se preocuparon y no se preocupan, de darle el lugar adecuado al Contador Público y Auditor y a pesar de los beneficios que ha logrado para el desarrollo económico de Guatemala.

Según la ley, se pone al mismo nivel del graduado en Educación Media, ello provoca confusión a nivel general.

5. Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Vigente a partir del 1 de julio de 1992.

El Impuesto sobre la Renta ha venido a ser en los últimos tiempos un gasto político para el Gobierno de turno y un dolor de cabeza para la población que se

encuentra afecta al mismo, todo ello provocado por hacer las leyes a la carrera, sin considerar muchos factores, incluso se ha considerado por los sectores más afectados, como "una puñalada en la espalda" porque la misma se discute, se aprueba y se pone en vigencia cuando hay un feriado largo, y provoca reacciones lógicas.

Lamentablemente el Estado no ha sido, no es y nunca será buen administrador de la cosa pública, mucho menos del dinero del pueblo, sin embargo, ha habido esfuerzos loables, los cuales han venido a desembocar en un sistema de tributación que comienza a caminar, pero lamentablemente cada año, cada vez que hay problemas económicos en el país, se reforman estas leyes y como que fuera la varita mágica para que el Estado no naufrague, se echa mano de ella, sin considerar sus implicaciones.

Resulta inconsistente, la constante evasión que el mismo Estado provoca, con todos los requisitos imprácticos que impone, al extremo que en ocasiones hay que solicitarle al estado que "por favor le cobre" al contribuyente.

Guatemala no escapa de su condición de país del tercer mundo en donde el dinero de los impuestos nunca llega hacia los que debieran, sino por el contrario, sirve para enriquecer a los gobernantes de turno, ello provoca también renuencia a contribuir con el estado. El DICTAMEN FISCAL, permitiría resolver un enorme número de problemas al Contribuyente, lo cual daría tranquilidad a quien es sujeto del impuesto, porque cumpliría con su compromiso con más seguridad y facilidad.

5.1 "...Artículo 31. Interés. Para los efectos de esta ley, en todo contrato de préstamo, cualquiera sea su naturaleza y su denominación, se presume, salvo prueba contraria, la existencia de una renta neta por interés, el que resulte de aplicar sobre el monto total del préstamo, la tasa máxima activa bancaria vigente durante el período de imposición.

Los beneficiarios de Interés que sean personas domiciliadas en el país, los deben incluir como parte de su renta que soportó la retención definitiva del impuesto, en su declaración jurada anual, en la proporción correspondiente

a lo percibido en cada uno de los períodos de imposición durante los cuales esté vigente la operación generadora de intereses. Por su parte, los prestatarios deben efectuar las retenciones según el Artículo 65 de esta ley... Para las personas que necesariamente deben efectuar su declaración jurada, resulta un poco enredado este artículo, sin embargo, no solo éste tropieza con ese problema, son muchos y por supuesto, la participación del Contador Público y Auditor ayuda a solventar las dudas y cumplir con los impuestos correctamente.

5.2 "...Artículo 32. Profesionales. Cuando un profesional esté obligado a presentar declaración jurada anual y no la presente, no obstante haberle sido requerida la misma por la Dirección, y no cumpla con presentarla dentro del plazo de treinta (30) días de notificado, se aplicarán las normas del Código Tributario para la determinación de oficio de la renta sobre base presunta. En los casos que el contribuyente no haya presentado su declaración jurada de renta, por los períodos de imposición inmediatos anteriores al requerido, se presume de derecho que dicho contribuyente obtiene por el ejercicio liberal de su profesión, ciencia o técnica, una renta imponible anual de Q.48,000.00 aplicable a cada uno de los períodos de imposición no prescritos por los cuales no haya presentado declaración jurada. La renta imponible mencionada, se disminuye en un cincuenta por ciento (50%) cuando el profesional, científico o técnico de que se trata, tenga menos de cinco (5) años de egresado y de ser colegiado, respecto de la carrera profesional respectiva. La determinación de oficio que se practique conforme a lo dispuesto en éste artículo, no libera al contribuyente de la obligación de declarar la totalidad de sus rentas gravadas, en el ejercicio de imposición correspondiente. De no hacerlo, quedará sujeto a las sanciones previstas en esta ley y en su caso, del Código Tributario; sin perjuicio de la facultad que tiene la Dirección para determinar la renta imponible sobre base cierta..." Este artículo es grave para quien no conoce de contabilidad y de aspectos fiscales, y ello podría evitarse al tener opción de recurrir con el Contador Público y Auditor, después de haber presentado su declaración jurada, para que éste, a través del DICTAMEN FISCAL, le pueda evitar problemas, así como sería una fuente de trabajo para el Contador Público y Auditor.

Es conveniente aprovechar la oportunidad, para documentar al lector, sobre las rentas presuntas, que se encuentran contenida en los Artículos del 31 al 36 de la Ley, en donde se refiere a rentas provenientes de Empresas de transporte no domiciliadas en Guatemala, Seguros, reaseguros y reafianzamientos, Películas cinematográficas y similares, así como Noticias Internacionales; casi todos éstos son afectados en los ingresos brutos, por ser de carácter especial, en donde se necesita mucha experiencia, para poder satisfacer los impuestos en forma correcta, de nuevo surge la figura del Contador Público y Auditor, para que acuda en ayuda del contribuyente, quien al consultarle se verá beneficiado, por todos los campos que éste domina.

5.2 "...Artículo 54. Declaración jurada y anexos. Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, excepto los no obligados de acuerdo con el Artículo 56 de esta ley, deberán presentar ante la Dirección, dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, siguientes a la terminación del período de imposición correspondiente, una declaración jurada de la renta obtenida durante tal período, calculando y pagando el impuesto correspondiente. Esta declaración deberá presentarse bajo juramento de decir verdad, y aún cuando se trate de personas cuyas rentas estén parcial o totalmente exentas, que no resulte impuesto a pagar o cuando, excepcionalmente, no haya desarrollado actividades durante el período de imposición. Con la declaración jurada deberán acompañarse los anexos, de acuerdo con el procedimiento que determine el reglamento y, cuando corresponda, el balance general, estado de pérdidas y ganancias y el estado de costo de producción, debidamente certificados por peritos contadores o contadores públicos. La declaración jurada y sus anexos deben ser firmados por el contribuyente, el agente de retención o los demás responsables que esta ley determina o en su caso, por su apoderado o su representante legal..." Una vez más, se degrada al Contador Público y Auditor, al colocarle en igualdad de circunstancias con el perito contador, y todo obedece al desconocimiento de las diferencias entre la preparación de estos profesionales de educación media y universitarios.

6. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Acuerdo Gubernativo 624-92 del 24 de julio de 1992.

Toda Ley, para ser aplicada debe contener su Reglamento respectivo, por ello se emitió éste y al analizarlo, se determinó algunos artículos que pueden servir de base para el estudio del DICTAMEN FISCAL:

6.1 "...Artículo 22.- Declaración Jurada. Los contribuyentes están obligados a presentar a la Dirección, dentro del plazo de noventa (90) días siguiente a la terminación del período de imposición correspondiente, una declaración jurada de la renta obtenida durante tal período, determinando y pagando el impuesto correspondiente. Esta y las demás declaraciones que obligatoriamente deben presentarse, deberán recibirse por las cajas fiscales o bancos del sistema habilitados por la Dirección. Cuando exista impuesto a pagar y éste no se cancele totalmente al presentarse la declaración jurada, la misma deberá recibirse por las cajas fiscales, sin perjuicio de la cancelación ulterior de dicho impuesto y por las sanciones e intereses que correspondan. En este caso, si vencido el plazo para el pago del impuesto, no lo hubiere enterado, la Dirección los emplazará para que lo hagan efectivo, con inclusión de los intereses y sanciones correspondientes, dentro del plazo de diez (10) días después de notificado; transcurrido el mismo, si el obligado al pago no lo entera a las cajas fiscales, la Dirección iniciará sin más trámite el correspondiente juicio económico coactivo..." Omitir el pago de un impuesto o la falta de cumplimiento de las leyes fiscales, se convierte en un verdadero problema y muchas veces el contribuyente cae en esta situación por desconocimiento de las acciones a seguir, no obstante que jamás, jurídicamente se puede esgrimir el desconocimiento de una ley, pues la misma cobra vigencia una vez se ha publicado en el Diario Oficial, sin embargo la falta de orientación se podría superar con el DICTAMEN FISCAL, porque el Contador Público y Auditor es un experto en asuntos fiscales.

6.2 "...Artículo 42. Responsabilidad de los Contadores Públicos y Auditores y de los Peritos Contadores. Los contadores públicos y auditores, y los peritos contadores, inscritos ante la Dirección como tales, son

responsables por las operaciones contables registradas o que deben 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 Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario..." Es lamentable que los legisladores que aprobaron esta ley, no conozcan el campo de acción del Contador Público y Auditor, pues una vez más en este artículo se equipara su actuación con la del Perito Contador.

Da la impresión que nadie sabe que un Perito Contador tiene mucho menos conocimientos que un profesional de la contaduría pública...

6.3 "...Artículo 43. Infracciones sancionadas por el Código Penal. En los casos en que por su actuación, los profesionales, contadores públicos y auditores y los peritos contadores, pudieran incurrir en infracciones sancionadas por el Código Penal, se certificará lo conducente al juez competente..." Nadie va a ser competente, si no conoce que hace un Contador Público y Auditor, pues en este Artículo se presume que su trabajo es llevar contabilidades, se desprecia la preparación que logra en su recorrido por la Universidad.

Desde que nació la idea del DICTAMEN FISCAL, se ha levantado una barrera y ha caído un velo en los ojos de los demás, que hacen casi imposible su implementación, la cual en ésta oportunidad se está tratando de explicar, estimular y cimentar para que en un futuro el DICTAMEN FISCAL, sea una realidad.

6.4 "...Artículo 44.- Registro de Contadores. La Dirección llevará un Registro de Contadores, en el cual están obligados a inscribirse todos los contadores públicos y auditores y los peritos contadores, facultados para ejercer su profesión y actuar ante la misma. El Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, debe enviar mensualmente a la Dirección una lista de los contadores y auditores colegiados activos..." De nuevo se pizotea la profesión del Contador Público y Auditor, al extremo que señala la participación del Colegio profesional correspondiente y... ¿los peritos contadores no tienen quien los controle?...

7. Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto 27-92 del Congreso de la República, vigente desde el 1 de julio de 1992.

Esta ley forma parte del "paquetazo" a través del cual el Gobierno pretende hacer llegar a sus arcas grandes cantidades de dinero, el cual no es utilizado adecuadamente, sin embargo, ésta ley está vigente y como no se trata de una crítica específica sobre su contenido, sino que se pretende observar cuales son los artículos que involucran al Contador Público y Auditor, se trata de centrar la idea, para justificar, argumentar y convencer sobre la urgente necesidad de implementar el DICTAMEN FISCAL, a continuación los artículos que se considera son relativos a la profesión de la contaduría pública:

7.1 "...Artículo 37.- De los libros de compras y de ventas. Independientemente de las obligaciones que establece el Código de Comercio en cuanto a la contabilidad mercantil, los contribuyentes deberán llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otros de ventas y servicios prestados. El reglamento indicará la forma y condiciones que deberán reunir tales libros que podrán ser llevados en forma manual o computarizada. Se entiende, a los efectos de fiscalización del impuesto, que los registros de compras y ventas están al día, si han sido asentadas en ellos las operaciones declaradas dentro del mes siguiente a que corresponda la declaración jurada presentada..." Este requisito es tan simple que no requiere mayor esfuerzo y conocimiento, sin embargo, la frustración del contribuyente llega al extremo de hacerle tediosa la idea de comprender este tipo de leyes y simplemente no cumple y por consiguiente sufre las consecuencias, con el DICTAMEN FISCAL, esto no ocurriría pues la Auditoría tiene la ventaja de ser correctiva y sobre todo puede ser preventiva, otra razón más para el surgimiento del DICTAMEN FISCAL.

8. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Acuerdo Gubernativo 509-92 del 24 de junio de 1992.

8.1 "...Artículo 33.- Los libros a que se refiere el artículo 37 de la Ley deberán ser previamente habilitados por la Dirección..."

8.2 "...Artículo 34. En el libro de compras y servicios recibidos deberán registrarse, como mínimo, en orden cronológico: a. Número y fecha de la Factura. Nota de Débito o Crédito, Póliza de Importación. Escritura o Factura Especial; b. NIT o cédula de vecindad y el nombre del vendedor o prestador de servicios; c. Precio neto, separando el de las compras y el de los servicios. y d. IVA soportado..."

8.3 "...Artículo 35.- En el Libro de Ventas y Servicios Prestados deberán registrarse, como mínimo, en orden cronológico: a. Número y fecha de la Factura, Comprobante, Nota de Débito o de Crédito o Escritura; b. NIT y nombre del comprador, excepto en el caso de comprobantes. c. Precio neto, separando las ventas de bienes de los servicios; y d. IVA recargado. Si el contribuyente consolida sus ventas diarias, debe utilizar un renglón para cada tipo de documento, indicando el primer número y serie, si la hay, y el último del tipo de documento emitido de que se trate, en cuyo caso no es necesario completar el punto b. anterior..."

9. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Decreto 37-92 del Congreso de la República con vigencia a partir del 1 de septiembre de 1992.

9.1 "...Artículo 22.- De la fiscalización de entidades e Instituciones no lucrativas. Están sujetas a verificaciones de auditoría, en cuanto a la aplicación de las exoneraciones aprobadas conforme esta ley, las asociaciones, fundaciones o Instituciones de asistencia pública o de servicio social a la colectividad, culturales, gremiales, científicas, educativas, artísticas o deportivas; sindicatos de trabajadores e Instituciones religiosas, siempre que estén autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro, que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados o integrantes, que sus fondos no los destinen a fines distintos a los previstos en sus estatutos y solamente por aquellos actos o contratos necesarios para la consecución de sus fines..." Es necesario que alguien experto en leyes fiscales explique muchos de los artículos complicados como éste, que en un momento determinado, dependiendo los intereses, podría ser interpretado en forma distinta por el Gobierno

y el Contribuyente, qué mejor oportunidad que un experto emita opinión de una declaración jurada presentada, a través del DICTAMEN FISCAL.

9.2 "...Artículo 27.- De los notarios. Los notarios por su condición de tales, gozan de los privilegios de los patentados. La venta de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos a tales profesionales se rige por lo que para el efecto disponga el reglamento. La dirección debe habilitar una ventanilla especial para la atención personal de los notarios e integrar los sistemas y procedimientos para ese efecto. El Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala proporcionará a la Dirección General de Rentas Internas, dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre calendario, el listado de los colegiados Inactivos o Inhabilitados para el ejercicio de la profesión, asimismo le Informará de los notarios Incluidos en el listado que readquieran la calidad de activos o habilitados. No se efectuarán ventas de papel sellado especial para protocolos ni de timbres fiscales a los notarios inactivos o inhabilitados, ni se aceptará que dichos profesionales cubran el impuesto mediante el uso de máquinas estampadoras de timbres fiscales o en efectivo..." Es interesante observar que los Abogados sí se hacen sentir, y ello mismo podría ser utilizado como argumento para que el Contador Público y Auditor tenga esos mismo derechos y que se conozcan las bondades que brinda la actuación del profesional de la Auditoría; incluso con la creación de un protocolo especial, en donde se archivarían los DICTAMENES FISCALES emitidos por los Contadores Públicos y Auditores, lo que daría más solidez a la profesión y ventajas a los que concurren a demandar este servicio.

9.3 "...Artículo 39.- De la aceptación y liquidación parcial de ajustes y multas. Cuando el contribuyente fuera objeto de ajustes y multas comprendidos en un mismo expediente, puede manifestar su conformidad con uno o varios de ellos o consentirlos tácitamente, en cuyo caso tales ajustes quedan firmes y, en consecuencia, la dirección deberá formular la liquidación parcial de sus importes y fijar un plazo de quince (15) días para su pago, haciendo constar estos extremos en el expediente respectivo. Este último continuará su trámite en cuanto a los ajustes y multas con los cuales el contribuyente no estuviere conforme..." Con la implementación del DICTAMEN

FISCAL, éste artículo podría quedar obsoleto o quizá muy poco podría citarse, pues el Auditor minimizaría al máximo las discrepancias con el fisco.

10. Normas de Etica Para los Graduados en Contaduría Pública y Auditoría.

Aprobada por Asamblea General Extraordinaria del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, el 27 de junio de 1986, a propuesta del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, ha jugado un papel importantísimo, pues debido a que en el Colegio en donde se agrupan los Contadores Públicos y Auditores, por razones que no viene al caso mencionar, se encuentran fusionados con otros profesionales, en un momento determinado, es un poco difícil ponerse de acuerdo, sobre las actividades específicas de cada una de las profesiones, debido lógicamente al interés específico que cada una de las profesiones antes mencionadas tienen entre sí.

Por parte del mencionado Colegio, es poco el apoyo que se le ha dado al Auditor, sin embargo, con la creación del Instituto, la profesión se ha visto beneficiada, al extremo que es uno de los pocos entes científicos que siempre se encuentra en actividad, luchando y generando ideas, para que un día el usuario se entere de la labor del Contador Público y Auditor, y sus beneficios.

Tocar el tema del Instituto no es fácil porque muy al contrario de otras instituciones, no alcanza el papel para elogiarle y no para criticarle como es costumbre en Guatemala. De veras, el Instituto ha venido a llenar un enorme vacío que se hacía sentir en el medio de Auditoría y por ello, la profesión se ha comunicado con los profesionales de otros países y ha ido conjuntando a los egresados de las diversas universidades en Guatemala.

Se considera conveniente tocar el tema de la ética y sus normas, para que el lector, estudioso o legislador que tenga en sus manos este trabajo, pueda sentirse satisfecho de que el Contador Público y Auditor, además de las leyes y reglamentos

que generalmente se aplican al guatemalteco, tiene adicionalmente las normas de ética, de las cuales se han extraído algunos puntos que se consideran, pueden contribuir al convencimiento de quienes puedan algún día generar el DICTAMEN FISCAL.

10.1 "...1. APLICABILIDAD DE LAS NORMAS. Las presentes normas son de observancia general para los Contadores Públicos y Auditores, egresados de las distintas universidades del país o debidamente incorporados..."

10.2 "...2. ACTUACION EN FUNCION DEL INTERES NACIONAL. 2.1 Es deber de todo profesional ejercer en función del Interés nacional, y en tal sentido contribuir al desarrollo del país y a elevar el nivel de vida de la población..." Aquí se expresa en pocas palabras la intención que tiene este trabajo, de beneficiar a toda Guatemala con el DICTAMEN FISCAL.

10.3 "...3. RESPONSABILIDAD HACIA LA SOCIEDAD. 3.1 Independencia de criterio. Al expresar su opinión profesional, el Contador Público y Auditor asume la obligación de mantener un criterio libre e imparcial. 3.1.1. Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión, que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el Contador Público y Auditor: a) Sea cónyuge o se encuentre dentro de los grados de ley, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador, o empleado del cliente, que tenga Intervención importante en la administración de las empresas o actividades del propio cliente; b) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión, o tenga convenios para ser director, miembro del Consejo de Administración, administrador o empleado de la empresa cliente o de una entidad afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente con la mencionada empresa, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios; c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna Ingerencia o vinculación económica con la empresa cliente o las vinculadas con ésta, de las indicadas en el inciso anterior, en un grado tal que pueda afectar su libertad de criterio; d) Reciba

participación sobre los resultados del asunto que se le encomendó a favores económicos especiales y exprese su opinión en circunstancias en las cuales su retribución dependa de dichos resultados; e) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y f) Desempeñe un puesto público o privado, en una dependencia u oficina que tenga ingerencia en las decisiones sobre nombramiento de Contador Público y Auditor, para prestar servicio a dependencias o empresas estatales o privadas y, a su vez, ofrezca sus servicios como Contador Público y Auditor Independiente...” Dentro de los requisitos de calidad del trabajo del Contador Público y Auditor, se encuentra la INDEPENDENCIA MENTAL, no solo como una norma de su actuación, sino como su conducta en todo lo que hace, por ello, resulta inadecuado que se pretenda equiparar al Perito Contador con la actuación del profesional de auditoría egresado de la Universidad, pues la independencia mental significa que el criterio debe situarse fuera del contexto de la empresa y emitir un juicio con toda equidad, que permita la oportunidad de ver las cosas sin inclinar la balanza para ninguna de las partes.

10.3.1. “...3.2.1 El hecho de que el Contador Público y Auditor acepte un contrato profesional, implica su compromiso en el sentido que tiene la competencia necesaria para realizar el trabajo y que aplicará sus conocimientos y habilidades con diligencia y cuidado razonables. Por tanto, deberá abstenerse de aceptar o de continuar prestando sus servicios en cualquier asunto que no sea capaz de cumplir, a menos que obtenga el consejo y la ayuda que lo capacite para realizar su trabajo satisfactoriamente...”

10.3.2. “...3.3 Calidad profesional de los trabajos. En la prestación de cualquier servicio, se espera del Contador Público y Auditor un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presente las disposiciones normativas de la profesión, que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo, con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable...”

10.3.3. "...3.3.1 Se considera que el Contador Público y Auditor, falta a la calidad profesional de su trabajo cuando: a) No obtiene evidencia suficiente y competente que le permita respaldar su opinión; b) No efectúa personalmente o mediante un miembro o empleado de su firma, debidamente supervisado, un examen suficiente de los documentos, registros y estados financieros, observando las normas de auditoría generalmente aceptadas y aplicando los procedimientos que se considere necesario en las circunstancias; c) No realiza la evaluación del control interno de la empresa que lo contrate, como base para determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de las pruebas que se comprenderá el examen en que se fundamentará su opinión y d) El Contador Público y Auditor debe establecer sus propios procedimientos de control de calidad y documentarlos. Los papeles de trabajo deberán evidenciar el cumplimiento de los procedimientos establecidos para garantizar la calidad de los trabajos..."

10.3.4. "...3.4.5. El Contador Público y Auditor deberá cimentar su reputación en honradez, laboriosidad y capacidad profesional, y para tal efecto deberá observar las normas de ética en todos sus actos profesionales, así como el decoro en la vida privada..."

10.3.5. "...3.4.8. Se considera que el Contador Público y Auditor falta a la responsabilidad que le corresponde asumir cuando: a) Omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestar para que los estados financieros, o los informes, no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas; b) Disimula, oculta o deja de informar sobre cualquier dato falso o inexacto importante que sea de su conocimiento y que esté contenido en, o se relacione con los estados financieros o sus informes; c) No actúa con la debida diligencia en la ejecución de su trabajo profesional o al rendir el informe correspondiente; d) Suscribe documentos y permite que se use su nombre en respaldo de proyectos de información financiera o estimaciones que dependen de la contingencia de transacciones no efectuadas, si la forma de exposición y presentación induce a suponer que está garantizando la exactitud de resultados futuros y no que se trata de simples proyecciones. Las estimaciones que pueda presentar el profesional como elemento o

resultado de su estudio técnico han de aparecer manifiestamente con este carácter, aunque se basen en razonamientos sólidos y convincentes; e) No Informa sobre cualquier desviación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, que establezca como resultado de la revisión de estados financieros y otra documentación y f) Ejerce la profesión juntamente con una ocupación que le impida actuar con independencia de criterio..."

10.3.6. "...3.4.9. El Contador Público y Auditor en el Sector Público y Privado. a) El Contador Público que desempeñe un cargo en los sectores privado o público no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de ser deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios de la cosa pública; b) Por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la Información financiera, el Contador Público en los sectores público y privado debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad de aceptación general en Guatemala y c) En las declaraciones contables y financieras relacionadas con el desempeño de su labor que presente, tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, Institución o dependencia correspondiente..." Es muy comprensible el contenido de éstos párrafos, por ello, no se abunda en más explicaciones, sin embargo, a quien desconoce lo que un profesional de la contaduría pública debe hacer para actuar como tal, es bueno que aún en forma somera, se entere del porqué un Contador Público y Auditor es una persona de alta confianza, capaz y con eficiencia comprobada.

10.4. "... 4. RESPONSABILIDAD HACIA QUIEN CONTRATA LOS SERVICIOS.

10.4.1. "... 4.1. Secreto Profesional. El Contador Público y Auditor tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo, los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que le sean requeridos, de acuerdo con la ley o por autoridad competente..."

10.4.2. "... 4.1.1. El Contador Público y Auditor puede consultar cuestiones de criterio o doctrina con otros colegas, pero sin revelar datos que identifiquen a sus clientes, salvo expresa autorización..."

10.4.3. "... 4.1.2 Se considera que el Contador Público y Auditor, falta al secreto profesional que está obligado a guardar si usa la información obtenida en el transcurso de la presentación de su servicio profesional, para su propio beneficio o de terceros..."

10.4.4. "... 4.1.3. Es permitida la publicación de trabajos sobre temas de Interés general; en los que no se revelan datos particulares de los contratantes de los servicios que presta el Contador Público y Auditor. También es permitida, previo consentimiento de dichos contratantes la publicación de datos de sus negocios o actividades..."

10.4.5. "...4.2 Obligación a rechazar tareas que no cumplan con la moral. Faltará al honor y dignidad profesional el Contador Público y Auditor que deliberadamente, directa o indirectamente, intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral..."

10.4.6. "...4.2.1. El Contador Público y Auditor Independiente tendrá libertad para rechazar o aceptar los trabajos que se le soliciten sin necesidad de explicar sus motivos. Lo hará con Independencia mental y cuidará que no influya en su ánimo la importancia de los trabajos o la cuantía de los honorarios. No aceptará trabajos que por su naturaleza sean contrarios a la ética profesional, o que resulten en menoscabo de su independencia..."

10.4.7. "...4.4. Retribución económica. Al acordar la compensación económica que le corresponda a recibir, el Contador Público y Auditor, deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único y principal objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión. Los honorarios que perciba deberán estar acordes con la naturaleza, importancia, tiempo y especialización requeridos para llevar a cabo el trabajo solicitado..."
Es importante ver que la profesión es tan especial en materia de honradez, y éste

párrafo lo pone en evidencia, sin embargo, al nuevo profesional le es muy difícil desarrollarse, pues ya existe un monopolio de firmas extranjeras, por eso se insiste en que la implementación del DICTAMEN FISCAL, sería la gran solución.

10.4.8. "...4.4.1. No se ofrecerán ni prestarán servicios profesionales de Auditoría a cambio de honorarios que dependan del resultado que se logre como consecuencia de tales servicios, excepto cuando la decisión dependa de autoridad competente y no del propio Contador Público y Auditor. Los honorarios que deban fijarse por tribunales de justicia o por funcionarios públicos y que, en el momento de iniciación del trabajo, tengan cuantía indeterminada, no se considerarán comprendidos en la prohibición anterior..." Para los Contadores Públicos y Auditores, se contempla esta actitud sana, para evitar arreglos inadecuados, los cuales vienen a dar más consistencia a la idea que se está tratando de vender en este trabajo, la implementación del DICTAMEN FISCAL.

10.4.9. "...4.4.4. El Contador Público y Auditor no deberá cotizar sus servicios en concurso o competencia con otros colegas, salvo cuando le sea solicitado por escrito o por licitación pública y privada..." Esto quiere decir que el Auditor no se puede ofrecer como "vender tomates", o cualquier otra cosa, según esto, debe esperar que le busquen, pero desafortunadamente ya se ha mencionado que el grueso de la población, incluso muchas capas en las que se encuentra lamentablemente dividida la sociedad guatemalteca, desconoce el trabajo que el Contador Público y Auditor hace, al extremo que no se le reconoce incluso en las leyes; sin embargo este es un tema interminable, pero es necesario dejar constancia de la necesidad de divulgación de las bondades del "quehacer" del Contador Público y Auditor y un buen principio sería con toda seguridad la implementación del DICTAMEN FISCAL.

10.5.1. "...5.2.2. Es permitido publicar avisos de apertura, cambio de dirección, de nombre de la asociación o de solicitud de empleados, con las limitaciones siguientes: a) En periódicos, con un máximo de dos columnas y tres pulgadas; b) En revistas, no más de un cuarto de página; c) En directorios o guías, no deben resaltarse o imprimir avisos en forma diferente

a la utilizada por otros profesionales cuyos nombres se incluyan en dichas publicaciones y d) Los textos que puedan ser publicados deberán contener exclusivamente: nombre, título, dirección, teléfonos, filiación profesional, clase de servicios y motivo del aviso..."

10.5.2. "...5.2.3. No es permitido solicitar, directa o indirectamente, trabajos profesionales por medio de avisos, circulares o gestiones personales no basadas en relaciones previas..." Para el nuevo profesional, ser desconocido, es un verdadero problema, y ha provocado que las grandes firmas tengan el control de todo, por ello, al lograr una ley que contenga el DICTAMEN FISCAL, que al principio por obligación haría al cliente buscar a un Auditor, con el tiempo iría acostumbrándose a los beneficios que lograría con ello y permitiría al Contador Público y Auditor, emerger para vivir decorosamente en un ambiente de tranquilidad y trabajo, teniendo como competencia, solamente su capacidad, experiencia y eficiencia en el trabajo realizado.

Las normas de ética son bastantes, cada artículo é inciso es muy importante para la vida del Auditor, sin embargo se han escogido algunas relevantes que se citaron anteriormente, para que el lector que no esté familiarizado con este tipo de profesión, vaya comprendiendo lo beneficioso que resultaría la creación del DICTAMEN FISCAL, hay infinidad de opiniones al respecto, las cuales son unas en favor y otras en contra de los propios profesionales de la materia, sin embargo, se sustenta el criterio y se mantiene que lo mejor es su creación, para tener una herramienta adecuada que permita contribuir al progreso de Guatemala.

CAPITULO IV

IMPLEMENTACION Y MODIFICACIONES DE LEYES Y REGLAMENTOS PARA HACER UNA REALIDAD EL DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA

Necesariamente para poner en práctica el DICTAMEN FISCAL, es necesario crear la Ley, por ello, se presenta un proyecto de ley, que permitiría un gran avance al país, en materia de recaudación de impuestos, al extremo que debido a la defraudación que existe y que es un "secreto a voces", por mucho tiempo se evitaría el Gobierno de turno, el desgaste político de la implementación de más impuestos, pues desafortunadamente es el único camino que queda, al comenzar a vislumbrarse problemas de tipo económico en las arcas del Estado.

Lógicamente, el designarle al siguiente trabajo el denominador de proyecto de ley, indudablemente estaría sujeto a ser modificado, pero con el afán de mejorarlo y lograr en un futuro no muy lejano, a la conclusión de este estudio, que el DICTAMEN FISCAL sea una realidad en Guatemala, también es necesario que el Código Tributario, dentro de su contexto, sea objeto de una ampliación en su contenido, por lo que también se propone al final del presente capítulo, una modificación que vendría a ser el complemento de este proyecto que se propone, así como se incluye el proyecto del reglamento de la Ley del Dictamen Fiscal:

1. Proyecto de Ley del Dictamen Fiscal Profesional

DECRETO No.....-93

EL CONGRESO DE LA REPUBLICA

CONSIDERANDO:

Que para hacer efectiva la captación de los recursos impositivos, del Estado debe incrementar la eficiencia de la administración pública y hacer expedito el cobro de los impuestos;

CONSIDERANDO:

Que la disminución del valor adquisitivo de la moneda nacional, derivada de la pérdida de la paridad cambiaria, ha influido directamente en los niveles de precios de los productos que llegan al consumidor y ha dado lugar a prácticas de especulación comercial que han encarecido el costo de vida de la población;

CONSIDERANDO:

Que el cumplimiento estricto de las obligaciones de los contribuyentes con frecuencia se ve obstaculizado por la profusa variación de leyes que deben aplicar y en algunos casos por lo engorroso de las mismas; situación que puede ser superada con el asesoramiento profesional de guatemaltecos naturales, el cual incluso puede garantizar información confiable y veraz sobre los costos de adquisición y transformación de los productos que las empresas introducen al mercado, informe que no deberá ser emitido por profesionales que tengan vínculos con empresas extranjeras de auditores, pues la tributación no debe depender de intereses extranjeros;

POR TANTO:

En uso de las facultades que le confiere los artículos 24 y 171 de la Constitución Política,

DECRETA:

La siguiente:

LEY DEL DICTAMEN FISCAL PROFESIONAL**CAPITULO I****Objeto y campo de aplicación**

Artículo 1o.- **Objeto de la ley.** Se otorga fé pública a las actuaciones que en el ejercicio de la profesión ejecuten los Contadores Públicos y Auditores, cuando

garanticen la veracidad y fidelidad de la información económico-contable, financiera e impositiva que los obligados por las leyes cuya vigencia apareja una tributación a favor del fisco, rindieron ante las oficinas del Estado.

Artículo 2o.- Del dictamen fiscal. El ejercicio de la fe pública otorgada a los Contadores Públicos y Auditores se hará efectiva a través del dictamen fiscal que emitirán sobre la información descrita en el artículo anterior sometido a prueba de acuerdo a las normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Artículo 3o.- Sujeto de la ley. El dictamen fiscal es obligatorio para las empresas individuales o jurídicas, cuando sus ventas brutas anuales totales sobrepasen los diez mil quetzales o tengan un activo total de diez mil quetzales. Lo anterior sin perjuicio de lo preceptuado en el artículo 8o.

CAPITULO II

Dictamen Fiscal

Artículo 4o.- Requisitos del dictamen. El dictamen deberá contener declaración expresa de que la documentación que se presenta, fue elaborada de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, se obtuvo mediante la plena observancia de métodos y procedimientos que garantizan la confiabilidad de los datos que se proporcionan, que la misma descansa en evidencia suficiente y competente y que se ha cumplido con toda obligación fiscal durante el periodo al que se refiere.

Artículo 5o.- Dictamen con salvedad. Si los requisitos anteriores no se cumplen y/o no se revisó la aplicación de una ley específica, el Contador Público y Auditor deberá manifestarlo en su dictamen, externando opinión sobre el efecto de la omisión en la obligación que se declara. Con esta salvedad quedará cubierta su responsabilidad con respecto a la información que dictamina.

CAPITULO III

El Dictamen fiscal de costos.

Artículo 6o.- Costo de los productos manufacturados. Los productos sujetos o no a control de precios, deberán ser valuados incorporando únicamente los gastos que intervienen o son necesarios para su producción o transformación, debiendo las empresas adoptar un sistema técnico de costos.

Artículo 7o.- Costo de los productos finales importados. En el caso de los bienes importados de venta directa para el comercio en general, deberá llevarse un registro adecuado de existencias y costos.

Artículo 8o.- Obligaciones adicionales. Las empresas a que se refiere el artículo tercero de la presente ley, cuyo giro sea la industrialización de productos, quedan obligadas a presentar junto con su declaración jurada de renta anual el Estado de Costo de Manufactura o Estado de Costo de Producción del período, dictaminado por Contador Público y Auditor.

Artículo 9o.- Características del dictamen fiscal de costos. El dictamen del Contador Público y Auditor que dará fe de la razonabilidad de los costos de los artículos reúne los mismos requisitos señalados en los artículos 4o. y 5o. de esta ley; exceptuando la declaración expresa relativa a las obligaciones fiscales.

CAPITULO IV

El dictaminador fiscal

Artículo 10o.- Del dictaminador fiscal. Es necesario que las personas que emitan dictámenes sean guatemaltecos naturales de acuerdo con el artículo 144 de la Constitución de la República, Contadores Públicos y Auditores y que llenen la calidad de colegiados activos conforme artículo 90 del mismo cuerpo legal. Que no trabajen, representen o sean corresponsales de empresas extranjeras de auditoría.

Artículo 11o.- De los Impuestos de períodos anteriores. El Ministerio de Finanzas Públicas queda facultado para contratar a Contadores Públicos y Auditores que llenen las calidades del artículo 10o.- para que en ejercicio profesional independiente, practiquen el examen de las declaraciones juradas de impuestos e información anexa de los períodos impositivos que según la ley le corresponde efectuar al Estado, dando prioridad a aquellas cuyo derecho de revisión esté próximo a prescribir. Los Contadores Públicos y Auditores, no podrán practicar los exámenes a que se refiere el presente artículo, cuando sean cónyuges o parientes dentro del grado de ley de los gerentes, socios o propietarios de las empresas o hayan servido como auditores o empleados de las mismas en el período a examinar.

Artículo 12o.- Inscripción. Para actuar como Contador Público y Auditor con carácter de dictaminador, los profesionales deberán inscribirse en el registro que para el efecto llevará el Ministerio de Finanzas Públicas y radicar cada seis meses certificación de colegiado activo y solvencia en la que se haga constar que el interesado no ha sido sancionado por el tribunal de honor, extendida por el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, declaración jurada de llenar las otras calidades a que se refiere el artículo 10o.- de la presente ley.

Artículo 13o.- Adquisición de Timbres Fiscales. Los Contadores Públicos y Auditores, gozarán de la condición de patentados en la adquisición de Timbres Fiscales, la atención de los mismos será en una ventanilla especial que ya existe para los profesionales universitarios, reconociéndoles el diez por ciento (10%) en la adquisición de timbres fiscales.

El Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, proporcionará a la Dirección General de Rentas Internas, dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre calendario, el listado de los Auditores colegiados inactivos o inhabilitados para el ejercicio de la profesión, asimismo le informará de los Contadores Públicos y Auditores incluidos en el listado que readquieran la calidad de activos o habilitados. No se efectuarán ventas de timbres fiscales a los Contadores Públicos y Auditores inactivos o inhabilitados,

ni se aceptará que dichos profesionales cubran el impuesto mediante el uso de máquinas estampadoras de timbres fiscales o en efectivo.

El Ministerio de Finanzas Públicas por el conducto correspondiente pagará en efectivo, un cuatro por ciento (4%) sobre el monto de cada adquisición efectuada por los Contadores Públicos y Auditores, que se entregará directamente al Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, con destino exclusivo a financiar sus planes de investigación profesional y otras actividades en favor de sus socios activos, y los comprobantes que se extiendan a la dirección como constancia del pago de la comisión a que se refiere este artículo, no están afectos al impuesto de Timbres Fiscales.

CAPITULO V

Sanciones

Artículo 14o.- Sanciones. Los Ministerios de Finanzas Públicas y de Economía estarán facultados para ordenar en cualquier tiempo, previa investigación, audiencia al interesado y habiendo escuchado al colegio respectivo, que se sancione al Contador Público y Auditor que incumpla con la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas. La sanción de dichos Ministerios se efectuará en la forma siguiente: amonestación escrita, suspensión temporal y a cancelación definitiva en el registro correspondiente.

Artículo 15o.- Responsabilidad. La responsabilidad por incumplimiento de las leyes tributarias es del contribuyente. La responsabilidad del Contador Público y Auditor se limitará a la observancia de las normas de auditoría generalmente aceptadas y del contenido de su dictamen.

Artículo 16o.- Ministerio Público.- Cuando de la investigación practicada aparezcan indicios de la comisión de un delito, se dará audiencia al Ministerio Público

CAPITULO VI

De la vigencia

Artículo 17o.- Vigencia.- El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial. Pase al Organismo Ejecutivo para su publicación y cumplimiento.

Dado en el Palacio del Organismo Legislativo, en la ciudad de Guatemala a los

Hasta aquí el aporte, tanto de que el estudio de este trabajo, culmine con la implementación del DICTAMEN FISCAL, por supuesto, es una idea, que alguna vez un grupo de personas quisieron poner en práctica, parte de ese esfuerzo se ha trasladado en esta capítulo específico del proyecto de ley del DICTAMEN FISCAL PROFESIONAL.

No solo la ley debe implementarse, se hace necesario readecuar algunas ya vigentes, y por ello, se considera necesario, ampliar el Código Tributario, así:

2. Proyecto de Adición al Código Tributario

ADICION AL CODIGO TRIBUTARIO

DECRETO NUMERO _____

EL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:

Que para que la Administración Tributaria pueda contrarrestar o evitar la evasión en el pago de impuestos, se hace necesario introducir elementos que modernicen el sistema de fiscalización.

CONSIDERANDO:

Que se hace necesario incluir dentro de las Facultades de Administración Tributaria como un elemento de fiscalización, el Dictamen Fiscal emitido por Contador Público y Auditor, con relación a cumplimiento de las disposiciones fiscales, para lo cual los contribuyentes harán saber a la Administración Tributaria su anuencia para acogerse a éste procedimiento de fiscalización.

CONSIDERANDO:

Que el Dictamen Fiscal constituye un medio de fiscalización con carácter independiente, que fomenta la confianza mutua entre la Administración Tributaria y Contribuyentes, y que además no constituirá costo alguno para el ESTADO.

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171, inciso a) de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA:

ARTICULO 1o. Adicionar al Artículo 100 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, el numeral siguiente:

“3. El Dictamen Fiscal formulado por Contador Público y Auditor en relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes y las aclaraciones que dicho Profesional formule respecto a este, ambos se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los requisitos siguientes:

I. Que el Contador Público y Auditor que dictamine esté registrado ante la Administración Tributaria para estos efectos, este registro, lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan título de Contador Público y Auditor expedido por las Universidades autorizadas para

funcionar en el país. Que sean miembros del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores o del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas y que ostenten la calidad de Colegiado Activo.

II. El Dictamen que formule el Contador Público y Auditor, deberá estar de acuerdo a las disposiciones que establezca el Reglamento respectivo, así como a las normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad, que debe observar en el desempeño de su trabajo, conforme lo establece el artículo 82 de este Código.

III. Que el Contador Público y Auditor emita conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne los datos que señale el reglamento respectivo.

La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el Contador Público y Auditor no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este numeral, la Administración Tributaria, previo cumplimiento de lo regulado en el Capítulo V, Título IV, de este código, podrá: 1) Efectuar amonestación por escrito; 2) suspender hasta por un año los efectos de su registro; y 3) si hubiera reincidencia, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores y al Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas.

ARTICULO 2o. El presente Decreto entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial.

Pase al Organismo Ejecutivo para su publicación y cumplimiento.

Dado en el Palacio del Organismo Legislativo, en la ciudad de Guatemala, a los __ días del mes _____ de mil novecientos ____.

3. Proyecto del Reglamento del Dictamen Fiscal

REGLAMENTO DEL DICTAMEN FISCAL

También se incluye en este Capítulo un proyecto de Reglamento del DICTAMEN FISCAL, con la intención de que el panorama esté completo y que al tomar la decisión de implementar el Dictamen Fiscal, se tengan todos los elementos necesarios para su creación, en forma por supuesto primaria, pues el desenvolvimiento de su aplicación, irá dando elementos de juicio necesarios para poder llegar a mejorarlo y lograr los beneficios a todos sectores que ya se han mencionado.

ESQUEMA DE REGLAMENTO

CONSIDERANDO

POR TANTO

ACUERDA

El siguiente Reglamento del Dictamen Fiscal.

CAPITULO I

Del objeto del Reglamento

CAPITULO II

Del Registro y de la Inscripción

Creación del Registro y procedimiento para la inscripción del Contador Público y Auditor y del Contribuyente.

Elemento complementarios al Informe que emita el Contador Público y Auditor de la revisión de la situación fiscal del Contribuyente:

- 3.1 Aviso para presentar el Dictamen Fiscal.
- 3.2 Causas por las cuales el Aviso no surte efectos.
- 3.3 Renuncia a presentar el Dictamen Fiscal.
- 3.4 Sustitución del Contador Público y Auditor.
- 3.5 Plazo para presentar el Dictamen Fiscal.
- 3.6 Solicitud de prórroga para presentar el Dictamen Fiscal.

CAPITULO III

De la forma del Dictamen.

Aplicación del Modelo (propuesto) de Dictamen Fiscal de acuerdo a lo que regula el Código Tributario, este Reglamento y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

4o. Del Contenido del Dictamen y sus anexos.

Relación de la documentación que se debe presentar.

- 1.1 Dictamen Fiscal
- 1.2 Estados Financieros básicos y sus Notas.
- 1.3 Informe sobre la situación fiscal del contribuyente.
- 1.4 Información analítica básica de los rubros de los Estados Financieros.
 - 1.4.1 Balance General;
 - 1.4.2 Estado de Resultados;
 - 1.4.3 Estado de Flujo de Efectivo;
 - 1.4.4 Estado Comparativo de Costo Producción;
 - 1.4.5 Estado Comparativo de Ventas;
 - 1.4.6 Estado Comparativo de Gastos de Operación;
 - 1.4.7 Estado Comparativo de Cuentas Complementarias de Activo;
 - 1.4.8 Estado Comparativo de Cuentas de Reservas de Pasivo;
 - 1.4.9 Conciliación entre el resultado contable de operaciones y el fiscal del ejercicio.
 - 1.4.10 Conciliación entre los ingresos declarados contablemente y los reportados IVA.
 - 1.4.11 Relación de Impuestos Declarados y Pagados.

CAPITULO IV

De la responsabilidad del C.P.A.

CAPITULO V

De las facultades de la Dirección.

Los hechos asentados en el Dictamen Fiscal, y su informe complementario se PRESUMEN CIERTOS, salvo prueba en contrario.

La revisión del Dictamen Fiscal se podrá efectuar conforme a las facultades que le otorgue el artículo 98 del Código Tributario.

Efectuar la revisión tributaria de la documentación relacionada con el Dictamen Fiscal y su Informe Complementario.

Especificar las facultades o el procedimiento que aplicará la Administración Tributaria en la revisión del Dictamen Fiscal, en igual forma cuando se requiera de información o documentación al contribuyente ó a terceros relacionados con el Contribuyente revisado. La fecha de iniciación de las facultades de la Administración Tributaria para su revisión será a partir de la fecha de presentación.

CAPITULO V

Elementos inmersos en el DICTAMEN FISCAL

1. Contador Público y Auditor.

Necesariamente, debe asignársele responsabilidad al Contador Público y Auditor, en el desempeño de su labor al estar colaborando con el Gobierno, en la elaboración del DICTAMEN FISCAL, sin embargo, es conveniente hacer énfasis en que la responsabilidad total recae sobre la empresa contribuyente.

La del Auditor se limita a haber hecho los exámenes correspondientes, haber observado el cumplimiento e interpretado las leyes convenientemente.

Desde que se implemente el DICTAMEN FISCAL, es conveniente que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, propicie la agrupación de éstos profesionales que tomen la decisión de dictaminar en ese sentido y lograr abrir un canal de comunicación con el Ministerio de Finanzas Públicas, para mantener la adecuada relación y en ocasiones actitud de asesoramiento, para evitar que el Gobierno emita leyes que son engorrosas y que a veces tiene que echar marcha atrás, porque no se ajustan a la realidad del momento, tanto política, social y económica.

También es necesario que este mismo Instituto proyecte la imagen del Contador Público y Auditor, hacia la iniciativa privada, con el afán de dar a conocer las bondades que ofrece el servicio de la contaduría pública, en su esencia y los beneficios que se logran, cuando un profesional de este tipo, participa en una empresa, incluso, si se quiere, utilizando el concepto de costo-beneficio, que rápidamente sería comprendido por el empresario, porque esos principios son manejados por él a diario.

Se ha abundado en muchos aspectos que ya tiene inmersa la profesión del

Contador Público y Auditor, sin embargo se desea hacer énfasis en que la actuación del mismo se encuentra regulada por leyes, reglamentos y las normas de ética profesional, lo que viene a constituir un basamento de confianza de las personas que concurran a demandar los servicios en las diversas áreas que tiene capacidad para actuar.

2. Contribuyente.

Siempre es el más afectado, es el que al final de cuentas paga los errores de los gobernantes, pues al no haber dinero en las arcas nacionales, se busca cualquier forma de castigarlo para buscar dinero, sin embargo, muchos de ellos, quisieran trabajar en orden, sin problemas, pero el mismo sistema les orilla a tener que tomar atajos, para poder funcionar, pues muchas veces aunque es inmoral y es más barato desprenderse de una cantidad de dinero de un solo golpe, dando una "mordida", que los elevados costos en que incurre cuando se acerca al Ministerio de Finanzas Públicas.

Otro aspecto que es necesario hacer notar es el hecho de que el empresario, tiene cierto miedo hasta de ingresar al Ministerio de Finanzas Públicas y lo hace muchas veces por necesidad, pues los empleados, lamentablemente no saben vender la idea y crean un sistema de terror en el contribuyente, quien ve de reojo al Gobierno, pues el mismo viene a constituirse en un socio "indeseable" que lo tiene a la fuerza, por ley, sin que pueda evitarle, lográndolo algunas veces, al recurrir a los malos empleados que hacen caer al contribuyente en situaciones anómalas.

Es necesario dejar bien claro que en principio un empresario, es una persona honrada, que desea trabajar, pero que el sistema le frena ese ímpetu y baja la guardia, al extremo de buscar nuevos derroteros fuera de Guatemala.

Al implementarse el DICTAMEN FISCAL, el contribuyente se evitaría muchas molestias, el Auditor lograría su dignificación a través de ingresos económicos decorosos y el Gobierno tendría la oportunidad de aumentar sus ingresos reales, incluso con una asesoría constante del Contador Público y Auditor en cosas en las

cuales es un especialista y las disposiciones, leyes y reglamentos que salieran a luz, podrían ser evaluados previamente por éste grupo de profesionales, con la seguridad que el producto terminado sería moderno, ágil y adecuado para el sistema tributario.

3. El Gobierno.

Es el sector que no agrada, porque impone el cobro de su participación, como depositario de la soberanía del pueblo, a través de una votación en las urnas electorales, a este sector le convendría mucho la creación del DICTAMEN FISCAL, porque contaría con fiscalizadores sin costo para ellos y de alguna forma mejoraría sus ingresos, hasta podría incentivar la participación de los Contadores Públicos y Auditores, al declarar libre de impuestos los honorarios que los empresarios pagasen a los profesionales por la emisión de un DICTAMEN FISCAL.

Una actitud inteligente del Gobierno sería el impulso al DICTAMEN FISCAL, porque le permitiría mayores y mejores controles a los contribuyentes, ojalá alguien de poder pueda tener en sus manos este trabajo y lo tome para sí, y se haga andar el proyecto que vendría a beneficiar a muchos sectores importantes del país.

4. Clases de Dictamen Fiscal.

4.1 Dictamen limpio. Para efecto del DICTAMEN FISCAL, se considera que debe existir uno solo, el limpio, pues tradicionalmente existen tres opciones de las cuales el Contador Público y Auditor puede solucionar y además del dictamen limpio, está con salvedad y negativo, así como algunos otros.

Se manifiesta que es necesario y conveniente que el Dictamen sea limpio, porque ello implicaría que los cálculos de los impuestos han sido adecuadamente efectuados y por ende, los fondos lleguen completos al Estado.

4.2 Dictamen con salvedad. Se cuenta con la posibilidad de efectuar ajustes que irían juntamente con el DICTAMEN FISCAL CON SALVEDADES, o sea que se señalaría el problema y se adjuntaría con el mismo, la solución, con la seguridad

de que fueron correctamente calculados, lo que daría tranquilidad al Contribuyente, seguridad al Gobierno sobre la revisión efectuada por el Contador Público y Auditor y satisfacción al profesional de un trabajo adecuadamente efectuado.

CAPITULO VI

Modelo de DICTAMEN FISCAL

No es difícil tratar de generar un modelo de dictamen, pues las normas ya establecidas y emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, desempeñando un papel importantísimo en el campo de la profesión, ha emitido los pronunciamientos 1 y 7, en los cuales dicta las normas que deben observarse para emitir un dictamen común y corriente, cuando se trata del examen de los estados financieros y dictaminar sobre la razonabilidad de los mismos, pero como en esta oportunidad, lo que se trata es de llegar a concluir sobre el mecanismo correcto para la implementación del DICTAMEN FISCAL, se podría decir que debe ser un trabajo especial y para ello es necesario, elaborar un modelo, que por supuesto, como todo lo hecho por el hombre, estaría sujeto a discusión, corrección y adaptación constante a las circunstancias, buscando por supuesto, su perfección, o quizá el camino a lograrlo, con este marco conceptual, se presenta a continuación un modelo, que para efectos de este estudio, se cree, soluciona las necesidades ya abundantemente planteadas:

DICTAMEN FISCAL PROFESIONAL

"He examinado el Balance General de _____ al _____ de de 19 _____ y los correspondientes Estados de Resultados, de Utilidades Retenidas, de Flujo de Efectivo por el ejercicio terminado en esa fecha. El contenido de estos Estados es responsabilidad de la Administración de la empresa.

Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y consecuentemente incluyó las pruebas sobre la documentación y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios según las circunstancias.

En mi opinión, el Balance General y los Estados de Resultados y de Flujo de Efectivo, reflejan razonablemente la situación financiera de _____

_____ al _____ de _____ de 19 _____ los resultados de sus operaciones y por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

Como resultado de la revisión antes descrita, emito este DICTAMEN FISCAL apegádome a lo dispuesto en, _____ que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno y en la revisión indicada no se incluyó impuestos arancelarios y que no observé omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente en el período examinado."

A diferencia del documento elaborado para establecer la razonabilidad de los estados financieros de una empresa, se proyecta individualizar este DICTAMEN FISCAL, para lograr con ello, la aplicación de la FE PUBLICA que se estaría otorgando al Contador Público y Auditor, en la ley correspondiente, cuyo proyecto está contenido en el Capítulo IV, y de esa manera, avanzar hacia el logro de la dignificación de la profesión, lo que le permitiría, como ya se ha mencionado y se ha abundado en argumentos válidos para su implementación, una fuente de trabajo para el profesional, una solución para el contribuyente y más ingresos, cuyos costos serían "O" para el Estado.

Otro aspecto que es importante mencionar, es el hecho de que éste proyecto de DICTAMEN FISCAL, está elaborado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, pues sus principios, alcance y sustancia son los mismos, solo que adaptado al campo de la tributación fiscal.

CAPITULO VII

Ventajas y Desventajas del DICTAMEN FISCAL

Con el entusiasmo y dedicación que se realizó este estudio, es un tanto difícil encontrarle desventajas al DICTAMEN FISCAL, pues la verdadera intención, además de buscar la oportunidad de la graduación como Contador Público y Auditor, se orienta a vender la idea, sobre lo urgente que resulta la creación, implementación y puesta en práctica del DICTAMEN FISCAL en Guatemala, porque vendría a contribuir con el desarrollo del país, sin esconder la satisfacción que se siente al llevar este trabajo a estos niveles, casi en su conclusión, pues se pretende, devolver un poco de lo mucho que se ha recibido de la Universidad de San Carlos de Guatemala, fuente inagotable de sabiduría, que permite a sus estudiantes, ir subiendo en su situación económica, intelectual y moral, sin embargo, como todo en la vida, debe tener dos facetas, se tratará de concentrar en los siguientes enunciados las ya referidas ventajas y desventajas que el DICTAMEN FISCAL ofrece al ser implementado en el país.

1. Ventajas.

1.1 Auto-control en las empresas.

Muchas empresas en Guatemala, tienen grandes ganancias, éstas mismas empresas de éxito, si fueran auditadas, para fines fiscales, se verían beneficiadas en sus controles, al extremo de que sus ganancias mejorarían, evitando costos innecesarios, así como dificultades con las autoridades fiscales. El DICTAMEN FISCAL, ofrecería la oportunidad a estas empresas, para iniciar una relación más estrecha entre empresa, Gobierno y Auditor.

1.2 Mejores relaciones Contribuyente-Gobierno.

El empresario es una persona honrada, que no le gusta estar al margen de la

ley y que en un elevado porcentaje cumple sus obligaciones de buena fe, pero esto no evita que de todas maneras se le revise por el fisco, causando molestias innecesarias. El DICTAMEN FISCAL, evita la revisión del Gobierno en las empresas, en forma directa, y con ello, costos innecesarios y dignificando al profesional en cuya capacidad se confía en un cien por ciento.

El contribuyente vive un verdadero calvario, pues no conoce de leyes fiscales, su trabajo es crear riqueza, es ser valiente y arriesga su capital, para generar fuentes de trabajo, eso lo hace bien, pero cuando se trata de su relación con el Gobierno, en materia de impuestos, el panorama se ensombrece, pues parece ser que en Guatemala, las leyes están hechas de tal forma que complican todo, se necesitan muchas aclaraciones, las oficinas y trámites son engorrosos y al final de cuentas, el contribuyente resulta pagando más de lo contemplado en sus costos, muchas veces por ignorancia.

Se piensa que con el DICTAMEN FISCAL, el Contador Público y Auditor contribuiría a agilizar la revisión de las contribuciones, también cualquier duda, podría ser resuelta por él y a través del tiempo, se podría implementar una oficina específica para los Contadores Públicos y Auditores, para mantener comunicación con la Dirección General de Rentas Internas del Ministerio de Finanzas Públicas del Gobierno de la República de Guatemala.

1.3 Evita desgaste político de un Gobierno.

Si el desgaste político no afectara a un país y sus habitantes, ni siquiera lo citaríamos, pero debido al avance de los medios de comunicación social, cualquier huelga, disturbio o problema que ocurra en Guatemala, será conocido mundialmente, ello provoca el cierre de ventanillas de financiamiento en el extranjero y el Gobierno pierde credibilidad.

Por ello, cada vez que el Gobierno tiene necesidad de más dinero, tiene que exprimir al Contribuyente, ello conlleva necesariamente un desgaste político a quienes estén gobernando en tal o cual momento, esto provocado lamentablemente, porque el Gobierno no tiene controles adecuados en la recaudación fiscal y permite

la evasión, desviando los recursos que necesariamente debieran nutrir las arcas nacionales. La primera medida que adoptan los gobernantes es aumentar los impuestos, indirecta o abiertamente, lo que genera inconformidad en la población, deteriorando de esta forma las buenas relaciones que debieran mantenerse entre Contribuyente y Gobierno; el DICTAMEN FISCAL, vendría a solucionar este problema, porque evita la evasión y amplía el número de contribuyentes revisados.

A nadie escapa, que no obstante las leyes lo obligan, aún persisten empresas que no otorgan la factura o comprobante en una transacción económica que realizan, algunos son sorprendidos y sancionados, pero la gran mayoría no es controlada, por el reducido número de "auditores fiscales" con que cuenta el departamento respectivo, con el agregado del bajo salario que devengan, lo cual es un caldo de cultivo para la corrupción, pues ellos, los "auditores fiscales" necesitan vivir y obtienen los fondos de cualquier forma, para atender sus necesidades, ello no implica jamás que se esté asegurando en éste documento que todos son así, pero sí existen personas que incluso ni siquiera son Peritos Contadores, pues han obtenido el empleo no por capacidad, sino por "cuello"; nefasta forma de obtener algo, que en vez de hacer avanzar a un país, lo retrasa.

1.4 Dignificación del Contador Público y Auditor.

Un Contador Público y Auditor, al graduarse tiene como alternativas de trabajar en el sector público y privado como dependiente, en las firmas de auditores con conexiones internacionales o a "llevar contabilidades" como lo hace un Perito Contador, cuyos conocimientos llegan solamente a la educación media. La implementación del DICTAMEN FISCAL, dejaría en una posición de ventaja al profesional de la auditoría, permitiéndole abrir su bufete profesional, con la seguridad que habrá demanda para su trabajo, pues hay una ley que obliga buscarle para revisar y emitir opinión sobre su declaración presentada al Gobierno. Necesariamente como ocurre en todos los aspectos de la vida, existen los niveles de la escala de valores que va desde lo mediocre, malo, bueno, muy bueno y excelente, según la capacidad de cada quien o su preparación para hacer un determinado trabajo, ello, se considera que sería el elemento determinante para que un profesional genere o no confianza de lo que hace.

Estos mismos profesionales conjuntamente con la colaboración del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores y la Dirección General de Rentas Internas, iniciarían una estrecha relación que desembocaría en mejoras constantes en la recaudación de impuestos, evitando en lo posible las diversas molestias, colas, trámites y "mordidas" que constantemente sufren los contribuyentes, así como la implementación, modificación y afinamiento de las diversas leyes y reglamentos de tipo fiscal que necesita un país, para salir del subdesarrollo en el que se encuentra.

1.5 Contribuye a Generar Fuentes de Trabajo Profesional.

La Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, alberga un elevado porcentaje de la población estudiantil en la ciudad de Guatemala, en dicha Facultad la gran mayoría de personas toma la decisión de graduarse un día de Contador Público y Auditor, sin embargo esto es un problema, de explosión demográfica, pues no están creciendo en la misma proporción las fuentes de trabajo para los profesionales que año con año se gradúan.

Este problema que se convierte en social, se vería solucionado, con la creación del DICTAMEN FISCAL, pues convertiría de hecho a todos los profesionales que así lo decidieran, en personas con ocupación decorosa, con la satisfacción de contribuir con Guatemala, para que los impuestos lleguen a su destino y no se desvíen, logrando con ello, mejores y mayores recursos, con los cuales el Gobierno de la República podría cumplir con sus obligaciones con la población que día con día crece desmesuradamente.

El Contador Público y Auditor tendría además la motivación de vivir decorosamente, con verdadera independencia mental, como se encuentra contenido en un precepto de las normas de actuación que a la fecha se encuentran vigentes y son de observancia general para todos los graduados en contaduría pública.

Aquí si se justificaría la prohibición de la publicidad que se encuentra vigente dentro de las normas de ética profesional, también de observancia general, como se vió en capítulos anteriores de este trabajo.

Se defendería al profesional guatemalteco, como debe ser, pues ya basta que Guatemala sea solo para los extranjeros, es necesario que se proteja los intereses de los que han nacido en este lugar, muy chico, pero muy bello, pero para llegar a desarrollarse hace falta caminar, por ello, se considera necesario comenzar ya a andar el camino, y una forma para lograrlo sería la implementación del DICTAMEN FISCAL.

2. Desventajas.

Al llegar a culminar este trabajo, se buscó hasta donde se pudo, y no se logró encontrar ninguna desventaja en la implementación del mismo, es una necesidad que se encuentra latente, la cual se puede ignorar, se puede olvidar, se puede también afrontar y solucionar, sin embargo, se cree que con este trabajo, el cual se trató de elaborar de la mejor forma posible, se ha abundado en muchos elementos que se creyó necesario, para llegar a convencer a quienes tengan poder, y lograr que un día el DICTAMEN FISCAL, sea una realidad, el cual se reitera, no tiene absolutamente NINGUNA DESVENTAJA.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Conclusiones.

- 1.1 Es urgente implementar el DICTAMEN FISCAL en Guatemala, pues beneficia al Estado, Contribuyente y a los Profesionales.
- 1.2 El hecho de emitir un DICTAMEN FISCAL, no afecta la independencia mental de los Contadores Públicos y Auditores.
- 1.3 La obligación Tributaria de acuerdo con la ley, es del Contribuyente y no debe transferirse a los profesionales.
- 1.4 Indudablemente la implementación del DICTAMEN FISCAL, tiene opositores; pero afortunadamente son una minoría a la que no le conviene ver las bondades de este sistema.
- 1.5 Cada día que los legisladores se crucen de brazos, será un día perdido en recursos económicos y beneficios para los tres sectores involucrados en la implementación del DICTAMEN FISCAL (Gobierno, Contribuyentes y Contadores Públicos y Auditores).
- 1.6 Este es un estudio realizado a conciencia, sin embargo, no todo está dicho, no se pretende que sea el punto final sobre el tema, sino por el contrario, que sea el punto de partida para que al final de cuentas se logre la implementación del DICTAMEN FISCAL, con todos los cambios, adiciones y demás correcciones necesarias, pero lo importante es que un día sea una realidad.

2. Recomendaciones.

- 2.1 Que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores,

propugne por la aprobación del DICTAMEN FISCAL, en cumplimiento de las resoluciones del I Congreso Nacional de Contadores Públicos.

- 2.2 Que se haga una campaña de divulgación entre legisladores, usuarios, profesionales y estudiantes, para que conozcan las bondades del DICTAMEN FISCAL.
- 2.3 Que las autoridades de nuestra Facultad con el apoyo de los estudiantes, participe en la labor de divulgación y aprobación del DICTAMEN FISCAL, que beneficiará a miles de futuros profesionales.
- 2.4 Que la Facultad de Ciencias Económicas, solicite que la Universidad de San Carlos de Guatemala, haciendo uso de su facultad constitucional de iniciativa, presente al Congreso de la República, el Proyecto de Ley del DICTAMEN FISCAL.

BIBLIOGRAFIA

1. DICCIONARIO LAROUSSE
Ediciones Larousse S.A. de C.V. México 1983
2. CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA
Asamblea Nacional Constituyente. Guatemala 1985.
3. CODIGO CIVIL (Decreto 106)
Jefatura de Gobierno. Guatemala 1963.
4. CODIGO DE COMERCIO DE GUATEMALA (Decreto 2-70)
Congreso de la República. Guatemala 1970.
5. CODIGO TRIBUTARIO (Decreto 6-91)
Congreso de la República. Guatemala 1991.
6. NORMAS DE ETICA PARA GRADUADOS EN CONTADURIA PUBLICA
Y AUDITORIA. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y
Auditores. Guatemala 1990.
7. PRONUNCIAMIENTOS SOBRE CONTABILIDAD FINANCIERA
No. 1-8. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
Guatemala 1984.
8. NORMAS DE AUDITORIA.
No. 1 y 2. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
Guatemala 1986.

9. NORMAS DE AUDITORIA.
No. 3-7. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
Guatemala 1987.
10. NORMAS DE AUDITORIA.
No. 10. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
Guatemala 1989.
11. DICTAMEN FISCAL E INFORME COMPLEMENTARIO S/ EL IVA
Melitón Estada Carbajal. Facultad de Contaduría y Administración.
UNAM. México 1988.
12. EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES
Semanao de Investigación Contable.
Germán Flores García, Miguel Ibarra Lémus y Daniel Pérez Saavedra.
Facultad de Contaduría y Administración. UNAM. México 1984.
13. DICCIONARIO DERECHO USUAL
Guillermo Cabanellas. Editorial Heliasta SRL.
Buenos Aires, República de Argentina 1930.
14. ENCICLOPEDIA UNIVERSAL ILUSTRADA EUROPEO-AMERICANA
Tomo XXIII Espasa-Calpe S.A. Madrid, España.
15. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (Decreto 26-92)
Congreso de la República. Guatemala 1992.
16. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (Decreto 27-92)
Congreso de la República. Guatemala 1992.
17. LEY DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO
ESPECIAL PARA PROTOCOLOS (Decreto 37-92)
Congreso de la República. Guatemala 1992.
18. Proyectos de Ley presentados por el Instituto Guatemalteco de
Contadores Públicos y Auditores, directamente o por medio de su
Comisión del Dictamen Fiscal: