

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y SU
ESPECIALIZACION EN LA LEGISLACION FISCAL**

GUATEMALTECA

TESIS

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

POR

ROSALIO CELSO COYOY ESTACUY

AL CONFERIRSELE EL TITULO DE

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADEMICO DE

LICENCIADO

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 1997



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

Decano: Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
Secretario: Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo
Vocal I: Lic. Jorge Eduardo Soto
Vocal II: Lic. Josué Efraín Aguilar Torres
Vocal III: Lic. Víctor Hugo Recinos Salas
Vocal IV: P.C. Julissa Marisol Pinelo Machorro
Vocal V: P.C. Miguel Ángel Tzoc Morales

**TRIBUNAL QUE PRACTICO
EL EXAMEN GENERAL PRIVADO**

Presidente: Lic. Gilberto Batres Paz
Secretario: Lic. Bernabé Muñoz Palacios
Examinador: Lic. Herman Donis
Examinador: Lic. Carlos Mejía Lemus
Examinador: Lic. Carlos Girón

LIC. JAIME HUMBERTO CHICAS HERNÁNDEZ

Contador Público y Auditor

Guatemala,
23 de octubre de 1997

Licenciado
Donato Monzón Villatoro
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria.

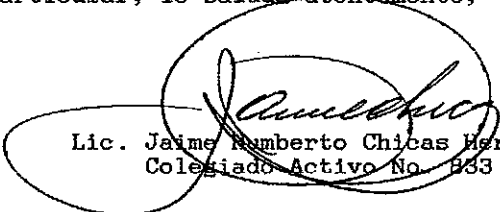
Señor Decano:

De conformidad con nombramiento de su Decanatura de fecha 19 de julio de 1995, fui designado asesor de tesis del señor ROSALIO CELSO COYOY ESTACUY, a quién le fué asignado el tema "EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y SU ESPECIALIZACION EN LA LEGISLACION GUATEMALTECA".

En mi opinión la tesis del estudiante Coyoy Estacuy, contiene información interesante de su experiencia personal en el ejercicio de la consultoría fiscal, que puede ser de utilidad a nuestros estudiantes y profesionales que deseen profundizar en el tema.

En consecuencia, me permito recomendar que el trabajo de tesis "EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y SU ESPECIALIZACION EN LA LEGISLACION FISCAL GUATEMALTECA", sea admitido para su discusión en el Examen General Público del señor Rosalio Celso Coyoy Estacuy, previo a conferirsele el título de Contador Público y Auditor en el grado de licenciado.

Sin otro particular, lo saluda atentamente,



Lic. Jaime Humberto Chicas Hernández
Colegiado Activo No. 833

jch.



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

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

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
GUATEMALA, SIETE DE NOVIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y
SIETE

Con base en el dictamen emitido por el Lic. Jaime Humberto Chicas Hernández, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado: "EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y SU ESPECIALIZACION EN LA LEGISLACION FISCAL GUATEMALTECA", que para su graduación profesional presentó el estudiante ROSALIO CELSO COYOY ESTACUY, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"DID Y ENSEÑAR A TODOS"

Lic. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIO

Lic. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



I N D I C E

Página No.

INTRODUCCION

CAPITULO I

SERVICIOS DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR COMO ESPECIALISTA FISCAL

1.1	Cumplimiento de Requerimientos Fiscales	4
1.2	Planeación Fiscal	6
1.3	Declaraciones Juradas	8
1.3.1	Revisión de Declaraciones	9
1.3.2	Preparación de Declaraciones	9
1.4	Procesos Administrativos y Judiciales	10
1.4.1	Evacuación de Audiencia	11
1.4.2	Recurso de Revocatoria	13
1.4.3	Recurso de lo Contencioso Administrativo	15
1.5	Beneficios Fiscales	17
1.6	Evacuación de Consultas Interpretativas	19
1.7	Seminarios	20
1.8	Otros Servicios	20
1.9	Ejemplos de los Servicios	
1.9.1	Cuestionario Revisión Impuesto Sobre la Renta	22
1.9.2	Cuestionario Revisión Impuesto al Valor Agregado	31
1.9.3	Memorial de Evacuación de Audiencia	36
1.9.4	Memorial de Recurso de Revocatoria	42
1.9.5	Flujograma del Procedimiento para Audiencias y Recursos	48

I N D I C E

Página No.

CAPITULO II

NORMAS GENERALES APLICABLES EN LA PRESTACION DE SERVICIOS COMO ESPECIALISTA FISCAL

2.1	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	
2.1.1	Normas Generales	
2.1.1.1	Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional	49
2.1.1.2	Competencia y Normas Técnicas	50
2.1.1.3	Independencia	55
2.1.1.4	Cuidado y Diligencia Profesionales	57
2.1.2	Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo	
2.1.2.1	Planeación	58
2.1.2.2	Papeles de Trabajo	58
2.1.3	Normas Relativas al Informe	
2.1.3.1	Cumplimiento con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	62
2.1.3.2	Uniformidad en la Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	62
2.1.3.3	Revelaciones Informativas Adecuadas	62
2.1.3.4	Expresión de la Opinión en el Dictamen del Auditor	62
2.2	La Etica Profesional y los Servicios de Asesoría Fiscal	
2.2.1	Aplicabilidad de las Normas	65
2.2.2	Actuación en Función del Interés Nacional	65
2.2.3	Responsabilidad hacia la Sociedad	65
2.2.4	Responsabilidad hacia quien contrata los Servicios	66
2.2.5	Responsabilidad hacia la Profesión	68
2.2.6	Sanciones	69
2.2.7	Interpretación y Modificaciones	69
2.3	Enlace de las Normas de Auditoría	70

I N D I C E

Página No.

APITULO III

LEYES OBJETO DE ESTUDIO PARA LA ESPECIALIZACION EN LA LEGISLACION FISCAL GUATEMALTECA

3.1	Impuestos	
3.1.1	Concepto	72
3.1.2	Principios Fundamentales	74
3.1.3	Clasificación	75
3.1.4	Traslación	76
3.2	Derecho Tributario	77
3.2.1	Jerarquía del Ordenamiento Jurídico Tributario en Guatemala	
3.2.1.1	Constitución Política de la República	78
3.2.1.2	Ley del Organismo Judicial	78
3.2.1.3	Código Tributario	79
3.3	Aspectos a Tomar en Cuenta en el Estudio y Análisis de una Ley Tributaria	
3.3.1	Aspectos Generales	82
3.3.2	Interpretación e Integración de las Normas Tributarias	83
3.4	Leyes Objeto de Estudio	
3.4.1	Constitución Política de la República	89
3.4.2	Leyes Tributarias Aplicables en Forma General	89
3.4.3	Leyes para Entidades Financieras	89
3.4.4	Leyes para Empresas Comerciales, Industriales y Agrícolas	90
3.4.5	Leyes de Incentivos Fiscales	91
3.4.6	Otras Leyes	92
3.5	Ejemplos:	
3.5.1	Diagrama de Análisis Constitucional	94
3.5.2	Jerarquía Constitucional	95
3.5.3	Flujograma del Procedimiento de Acción de Inconstitucionalidad	96

I N D I C E

Página No.

CAPITULO IV

FORMAS DE PRESTACION DE LOS SERVICIOS COMO ESPECIALISTA FISCAL

4.1	En Forma Dependiente	98
4.2	En Forma Independiente	98
4.3	Individualmente	99
4.4	Firma Profesional	99
4.5	Ejemplos	
4.5.1	Organigrama del Departamento de Impuestos	106
	CONCLUSIONES	107
	RECOMENDACIONES	110
	BIBLIOGRAFIA	113

INTRODUCCION

El presente trabajo de Tesis denominado "EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y SU ESPECIALIZACION EN LA LEGISLACION FISCAL GUATEMALTECA", se ha realizado con el propósito de presentar a los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, y estudiantes guatemaltecos, una guía en el campo de la especialización fiscal debido a que, ha tomado importancia en nuestro país por lo constante de los cambios de la legislación fiscal en Guatemala y sobre todo por la incidencia que estos servicios tienen en las operaciones de las empresas.

La prestación de los servicios del Contador Público y Auditor han sufrido una variante significativa en relación al avance tecnológico, la mistificación de negocios, la globalización de operaciones, que lo han transformado de ser un profesional que emite dictamen sobre los estados financieros, en un asesor de negocios, lo cual indica que la profesión no es estática, ni el profesional debe caer en obsolescencia, por lo contrario, debe estar capacitado por los cambios e innovaciones para poder servir cada vez mejor.

El Contador Público y Auditor ante la globalización de la economía y la aplicación de la reingeniería en los negocios, debe estar consciente que debe mejorar la calidad de sus servicios y esto lo puede lograr únicamente poniendo en práctica la división



del trabajo, por medio de la especialización en diferentes áreas tales como: asesoría fiscal, asesoramiento en procesamiento electrónico de datos, consultoría administrativa, auditorías gubernamentales, auditorías de entidades financieras, etc.

La presente tesis, persigue fundamentalmente, definir con claridad la prestación de servicios como asesor fiscal, por parte del Contador Público y Auditor, quien se ha convertido en un especialista en la legislación fiscal, tributaria, laboral y bancaria de nuestro País. Los servicios de Asesoría Fiscal se prestan en forma independiente, o bien a través de un departamento de impuestos formado dentro de las empresas.

La investigación se realizó consultando la escasa bibliografía específica sobre el tema, así como entrevistas con profesionales que se dedican a prestar este servicio, así como la experiencia propia en la prestación de este tipo de servicio, haciendo uso de manuales de prácticas profesionales de firmas internacionales.

El presente trabajo, lleva por lo tanto, la inquietud de su autor de contribuir al conocimiento de una especialización de suyo interesante, no pretendiendo agotar el tema, sino dejar en la mentalidad de estudiantes y profesionales, su interés para que investiguen otros aspectos que ayuden a enriquecer el tema, para el desarrollo positivo de la prestación de servicios especializados del Contador Público y Auditor en la rama de la Legislación Fiscal Guatemalteca.

CAPITULO I
Servicios del Contador Público y Auditor
Como Especialista Fiscal

La especialización en la rama fiscal ha sido lograda por el Contador Público y Auditor básicamente a través de su experiencia y en la necesidad de atención de sus clientes.

En el pasado la manera clásica de prestar servicios de impuestos, era principalmente respondiendo a preguntas específicas del cliente o a puntos que surgen como consecuencia de los servicios como Auditor Externo.

El cliente a veces no tiene todos los fundamentos en su mano para saber que preguntar y por otra parte el Contador Público y Auditor está orientado a dar una opinión sobre los estados financieros y solamente realiza la revisión de la provisión del impuesto sobre la renta.

Debido a estas limitaciones y al empeño de responder a necesidades de las sociedades, empresas o personas individuales, el Contador Público y Auditor debe de prepararse en este campo en una forma completa y no superficialmente.

Actualmente para la prestación de los servicios en el área fiscal el Contador Público y Auditor debe preguntarse cual es, o cual



debería ser su participación en el campo impositivo o fiscal, debido a que en la relación que existe entre el fisco y el contribuyente, inevitablemente habrá diferencias de criterio, como consecuencia deberá preguntarse en que forma interviene o debiera intervenir para asesorar a su cliente.

El Contador Público y Auditor es un profesional experto en aspectos contables, de auditoría y finanzas; eventualmente especialista en asuntos fiscales. Por lo tanto su intervención en la relación entre el ente fiscalizador y el contribuyente es fundamental, y la misma será positiva si se ha preparado como un especialista fiscal.

Cabe señalar que la responsabilidad del Contador Público y Auditor como auditor externo, es exactamente la misma que asume como asesor o consultor de negocios, debiendo cumplir con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y las Normas de Etica Profesional.

Uno de los factores vitales es la independencia de criterio con la que debe actuar el Contador Público y Auditor, lo que permite obtener la credibilidad de terceros en relación con lo que opina como auditor y fundamentalmente cuando actúa como asesor fiscal o consultor de negocios.

En nuestro País, generalmente se contrata al Contador Público y

auditor para efectuar auditoría de estados financieros, sin embargo el auténtico y principal interés del empresario es la asistencia en asesoría fiscal o bien obtener el beneficio de consejos saludables para mejorar sus sistemas operativos y de control interno y no precisamente para que le dictamine sus Estados Financieros.

Un elemento de suma importancia que ha influido grandemente en la prestación de servicios como especialista fiscal, es la complejidad tributaria en que se desenvuelven las actividades económicas en nuestro país y sobre todo las continuas modificaciones a las leyes ya existentes, lo cual requiere por parte de los empresarios del apoyo constante de profesionales experimentados, dinámicos y multidisciplinarios.

El Contador Público y Auditor debe prestar sus servicios de cerca con los clientes, para anticipar y establecer como afectarán en sus negocios los cambios de la Legislación Fiscal, previendo situaciones particulares que podrían convertirse en problemas u oportunidades de desarrollo de trabajo a corto plazo.

De acuerdo a lo indicado en los párrafos anteriores a continuación se presenta el detalle de los servicios más comunes que presta el Contador Público y Auditor como especialista fiscal:



1.1 CUMPLIMIENTO DE REQUERIMIENTOS FISCALES.

Cuando el cliente plantea al Contador Público y Auditor su interés para que le ejecute un trabajo para determinar si ha cumplido con los requerimientos fiscales que su empresa debe cumplir de acuerdo a la legislación fiscal vigente del año actual o bien de años anteriores, no está haciendo otra cosa que solicitarle una auditoría fiscal.

La Auditoría Fiscal es un servicio muy solicitado en nuestro País, derivado de los constantes cambios en la legislación fiscal. El empresario para tener cierto grado de seguridad de que su negocio está cumpliendo los requerimientos fiscales se auxilia de los servicios de consultoría o asesoría fiscal del Contador Público y Auditor.

El Contador Público y Auditor que proporciona este servicio, ya sea que se le solicite una revisión fiscal limitada o una auditoría fiscal completa, debe hacer ver al empresario que no va a revisar el 100% de las transacciones, en consecuencia no le puede garantizar que la empresa ha cumplido con todas sus obligaciones fiscales.

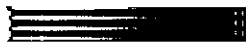
El auditor, identifica las áreas de mayor importancia y aquellas transacciones afectas a impuestos y en función de

ello elabora un programa de trabajo que le permite revisar lo más importante. El auditor decide el alcance de sus pruebas y dependiendo del resultado de las mismas, decide ampliarlas o no; pero en todo caso, ello le permitirá hacer observaciones y recomendaciones.

El hecho de que el Contador Público y Auditor revise sólo los aspectos más relevantes, tiene como principal propósito producir resultados importantes para el empresario con un esfuerzo moderado. Por supuesto que el auditor podrá revisar un número mayor de transacciones de la empresa, si así se lo solicita el empresario, pero evidentemente tal revisión debiera hacerse en caso necesario.

El contribuyente desea contratar los servicios del Contador Público y Auditor para asegurarse de que su intención de pagar todos los impuestos que le corresponden se ha cumplido.

En estos casos, el informe que produzca el auditor es exclusivamente para el empresario que lo contrata y por lo tanto no llegará o no deberá llegar a manos de terceros, a menos que así lo disponga el propio empresario.



1.2 PLANEACION FISCAL:

La planeación fiscal es un proceso mediante el cual el auditor, en su función de asesor o consultor fiscal, a través de distintos análisis e interpretaciones de las leyes, propone una situación impositiva óptima para la empresa y alternativas para decidir.

El proceso de planeación fiscal requiere que el Contador Público y Auditor esté provisto de conocimientos sobre aspectos financieros, contables, fiscales y legales. Si alguna de estas áreas no es de la especialidad del Contador Público y Auditor, éste debe consultarlo a la vez con expertos en la materia, de manera que su asesoría sea completa y competente.

En este proceso se han dado tradicionalmente situaciones de confusión en las que el Contador Público y Auditor se ve envuelto por falta de una definición oportuna respecto a su responsabilidad del desarrollo de este tipo de trabajo, como ejemplo se pueden citar los documentos afectos al Impuesto al Valor Agregado o al Impuesto del Timbre y Papel Sellado.

La responsabilidad del Contador Público y Auditor llega hasta demostrar que los puntos de vista y argumentos en

que basa su recomendación tienen un fundamento técnico contable, fiscal y legal. Debe hacer ver con claridad que la responsabilidad por la decisión que se tome al final, es del empresario y también determinar si se requiere del consejo de otro profesional en apoyo de su decisión.

El objetivo de un trabajo de planeación fiscal es definir la situación óptima para el empresario, para que, dentro de un marco absolutamente legal, pague los impuestos que en ley le corresponden.

Dentro del trabajo de Planeación Fiscal debe considerarse varios aspectos como son: el tipo de empresa, las operaciones de la misma, incentivos fiscales aplicables, aspectos fiscales y contables, y el costo-beneficio de lo que desea planificar.

El proceso que debe darse en una planeación fiscal es el siguiente:

- . Definición del esquema tributario.
- . Implementación.
- . Evaluación y seguimiento.

Si un empresario desea evadir el pago de impuestos y para ello contrata al Contador Público y Auditor, es porque únicamente desea utilizarlo y de hecho comprometerlo, en

este caso el Contador Público y Auditor debe de advertirle al empresario los afectos de su evasión y retirarse de esta relación de servicios.

Como puede apreciarse este tipo de servicio es considerado como un trabajo de carácter repetitivo, considerando que podrá realizarse para cada período fiscal del cliente o cada vez que existan cambios en la legislación fiscal.

Debe quedar claro que para cualquier sociedad, empresa o negocio personal, es fundamental planificar sus impuestos de la forma mas ventajosa, ya que de una adecuada planificación tributaria y de un buen asesoramiento, pueden derivarse beneficios sustanciosos.

1.3 DECLARACIONES JURADAS

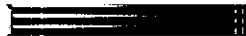
Debido a la confianza que los empresarios tienen sobre la especialización del Contador Público y Auditor en materia fiscal, actualmente este servicio es solicitado continuamente en cada fecha de cierre fiscal; el servicio prestado se divide en dos formas: la revisión de las declaraciones juradas o la preparación de las declaraciones en forma completa.

1.3.1 REVISIÓN DE DECLARACIONES

Esta forma se da cuando el contribuyente solicita los servicios al Contador Público y Auditor para que efectúe una revisión de los formularios en cuanto a la forma de llenado y tomando como base los Estados Financieros preparados por el cliente, como puede apreciarse este es un trabajo que se realiza más de forma que de contenido, toda vez que la información ya está preparada por el cliente y el objetivo único de la revisión es verificar que el entendimiento de los formularios, así como la información reportada en los mismos es adecuada y se está cumpliendo con los requerimientos exigidos por la ley.

1.3.2 PREPARACION DE DECLARACIONES

El objetivo de este servicio es obtener del Contador Público y Auditor su experiencia y conocimiento de la aplicación de las leyes que correspondan y llenar adecuadamente los formularios de declaraciones juradas, normalmente este tipo de servicio obliga al Contador Público y Auditor a tener que preparar los cálculos del impuesto que corresponda y verificar el cumplimiento de las limitaciones o exigencias que cada ley contiene.



La administración tributaria en Guatemala normalmente, pretende efectuar cambios a las leyes fiscales a través de los formularios, lo cual ha originado que deba tenerse cuidado especial en el llenado de los mismos, así como en la documentación que es requerida y se acompañan como anexos a las declaraciones.

1.4 PROCESOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES

Este tipo de servicio que presta el Contador Público y Auditor como asesor fiscal tiene su origen en ajustes por reparos derivados de la Viscalización que ejercen las entidades encargadas por Ley de realizar auditorías fiscales, siendo éstas la Dirección General de Rentas Internas y la Superintendencia de Bancos.

Es indudable que la relación entre el ente fiscalizador y el contribuyente no siempre es armoniosa, lo que da como resultado el juicio personal, discrepancia de criterios en la interpretación y aplicación de la Ley.

Se puede decir que las autoridades fiscales realizan sus revisiones, dentro de sus propios edificios, verificando los cumplimientos por medio de la revisión de las Declaraciones presentadas, así determinan diferencias ya sea en cálculo, interpretación o en forma de presentación

que generan ajustes los cuales son notificados al contribuyente, lo que da inicio a todo un Proceso Administrativo y que en ocasiones llega a ser Judicial.

Las autoridades fiscales realizan revisiones de campo, que consisten en efectuar las revisiones en el domicilio fiscal de la empresa, verifican los registros contables y libros del contribuyente y documentación de respaldo, las revisiones son generales o sobre un impuesto específico, siendo los más comunes en nuestro país el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta.

A continuación se presenta la fase del Proceso Administrativo en el cual el contribuyente tiene derecho a defender sus criterios y aportar las pruebas documentales y legales sobre las que se basa.

1.4.1 EVACUACIÓN DE AUDIENCIA

El Código Tributario de Guatemala, Decreto 6-91, establece en el Artículo 146 que la Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de Impuestos y si procediere formulará los ajustes que correspondan, los notificará al contribuyente o responsable y precisará los fundamentos de hecho y de derecho. Al notificar al contribuyente o su representante, se le dará

Audiencia por treinta días hábiles, prorrogables por quince días hábiles más, por una sola vez, a efecto de que formule descargos y ofrezca los medio de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Los días hábiles principian a contar el día siguiente de la notificación.

La Evacuación de Audiencia consiste en la preparación de un memorial en el cual deben de indicarse todos los aspectos generales del contribuyente, las bases legales sobre las que basa su actuación y sobre todo la explicación de sus criterios sobre los que efectuó el pago de un impuesto que ha sido objeto de reparo.

El contenido del memorial de Evacuación de Audiencia debe ser:

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija.
2. Nombres y apellidos completos del interponente, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el interponente no actúe en nombre propio, deberá acreditar su personería por medio de nombramiento debidamente registrado.

3. Relación de los hechos a que se refiere la Evacuación.
4. Fundamentos técnicos, de interpretación y legales, sobre los que basa su evacuación.
5. Las pruebas que va a rendir.
6. Peticiones que se formulan.
7. Lugar y fecha.
8. Firma del Interponente.

La Evacuación de Audiencia es revisada y analizada por el departamento de análisis y liquidación de la Dirección General de Rentas Internas, emitiendo su Resolución aceptando los argumentos presentados o confirmando los ajustes.

1.4.2 RECURSO DE REVOCATORIA

La entidad fiscalizadora como ya se indicó analiza la evacuación de audiencia y emite la resolución correspondiente, la cual debe de llenar los requisitos que establece el Código Tributario en su Artículo 150. Las Resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte.



El Recurso de Revocatoria se interpondrá por escrito por el contribuyente o responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución.

Al igual que la evacuación de la audiencia este recurso consiste en la preparación de un memorial, el cual debe de contener la información básica del Contribuyente, la historia del caso y la argumentación legal, técnica y de interpretación que se tomaron de base para el pago de los tributos.

Este recurso debe ser presentado dentro de los cinco días hábiles siguientes contados a partir del día siguiente de la notificación de la Resolución tributaria.

El memorial del Recurso de Revocatoria debe contener los mismos preceptos indicados para la evacuación de audiencia mencionados en el punto 1.4.1 anterior.

El Recurso de Revocatoria es trasladado al Ministerio de Finanzas Públicas, dando audiencia a la Dirección de Asuntos Financieros y al Ministerio Público previo a emitir su Resolución. Al emitir la resolución acepta el recurso o bien confirma nuevamente los ajustes.

Con la emisión de la resolución se termina el proceso administrativo y se pasa al campo judicial.

1.4.3 RECURSO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Contra la Resolución del Recurso de Revocatoria dictada por el Ministerio de Finanzas Públicas, procede el Recurso de lo Contencioso Administrativo.

El plazo para interponer el recurso es de tres meses contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria.

Actualmente para poder presentar este Recurso no se exige al contribuyente pago previo, ni garantía alguna como era en el pasado.

Para la presentación de este recurso es aplicable lo preceptuado en la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto Número 119-96, en todo lo que se relaciona con el procedimiento y fundamentalmente en sus artículos 18 y 28.

El recurso se interpondrá por medio de memorial en forma escrita que deberá contener:

1. Designación de la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo al cual se dirige;



2. Nombre del demandante o su representante, indicación del lugar donde recibirá notificaciones y nombre del abogado bajo cuya dirección y procuración actúa;
3. Si se actúa en representación de otra persona, la designación de ésta y la identificación del título de representación, el cual acompañará en original o en fotocopia legalizada;
4. Indicación precisa del órgano administrativo a quien se demanda y el lugar en donde puede ser notificado;
5. Identificación del expediente administrativo, de la resolución que se controvierte, de la última notificación al actor, de las personas que aparezcan con interés en el expediente y del lugar en donde éstas pueden ser notificadas, todo ello cuando fuere el caso;
6. Relación de los hechos y los fundamentos de Derecho en que se base la demanda;
7. El ofrecimiento de los medios de prueba que rendirá;
8. Las peticiones de trámite y de fondo;
9. Lugar y fecha;
10. Firma del demandante. Si éste no sabe o no puede firmar, lo hará a su ruego otra persona, cuyo nombre se indicará, o el abogado que lo auxilie,
y

11. Firma y sello del abogado director o abogados directores.

El recurso de lo contencioso administrativo es materia judicial por lo que es necesario que sea auxiliado por un Abogado de acuerdo a lo que se establece en el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. Así mismo lo que establece en sus aspectos generales la Ley del Organismo Judicial en su artículo 197.

1.5 BENEFICIOS FISCALES

Este es uno de los servicios en los cuales se requiere de la especialización del Contador Público y Auditor, toda vez que la solicitud de trabajo de parte del empresario está encaminada a lograr que el costo de los impuestos sobre alguna actividad específica, sea lo menor posible o bien que la línea de productos que desea producir sea lo mas rentable y lograr que sean competitivos.

En nuestro país ha aumentando este servicio especialmente por la importación de gran cantidad de productos alimenticios, medicinales y ropa principalmente.

En Guatemala existen leyes específicas que otorgan beneficios fiscales y es por medio del estudio y análisis de estas leyes como el Contador Público y Auditor puede



prestar este tipo de servicios, toda vez que no se pueden dar recomendaciones de orden general para todas las empresas, sino que debe hacerse un trabajo por separado en cada caso que se presente.

Las principales leyes de Beneficios Fiscales que actualmente existen en el país, son:

- . Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. Decreto Número 29-89 del Congreso de la República.
- . Ley de Zonas Francas. Decreto Número 65-89 del Congreso de la República.
- . Ley Forestal. Decreto Número 101-96 del Congreso de la República.
- . Ley de Tabacos y sus productos.
- . Ley de Bebidas alcohólicas, cervezas y otras bebidas.
- . Ley de Producción de Banano. Decreto Número 31-81 del Congreso de la República.
- . Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes nuevas y Renovables de Energía. Decreto Ley Número 20-86.
- . Ley de Fomento de la Ganadería de Leche. Decreto Número 72-73 del Congreso de la República.
- . Ley de Fomento Turístico Nacional; Decreto Número 25-74 del Congreso de la República.
- . Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo. Decreto Número 38-92.

Ley de Minería. Decreto Ley Número 69-85.

.6 EVACUACION DE CONSULTAS INTERPRETATIVAS

Por la naturaleza de sus servicios profesionales el Contador Público y Auditor puede desempeñarse como un funcionario directo de una compañía, o como asesor en el Sector Público o Privado, por tal circunstancia, es la persona idónea que puede otorgar como profesional su interpretación de las Leyes vigentes y lo más importante, como sucede en nuestro país, en cada ocasión de reformas fiscales.

Este tipo de servicio lo presta el Contador Público y Auditor en dos formas, una es en forma telefónica, cuando ya tiene un servicio establecido con el cliente o bien cuando desea otra opinión. La segunda forma, que es la más recomendable, es por escrito; es decir, la interpretación y las bases legales de sustentación son otorgadas por medio de carta.

Regularmente este es un servicio que aun cuando no se preste Asesoría Fiscal, solamente con el hecho de ser el auditor externo y emitir opinión sobre los estados financieros, el cliente efectuará sus consultas y debe darse respuesta por medio de cualquiera de las procedimientos indicados.



22
**CUESTIONARIO DE REVISION
 IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Cliente: _____ Auditor: _____

Período: _____ Fecha: _____

I. INGRESOS

1. Cuál es la fuente principal de los ingresos de la Empresa?

- Compra-venta de mercadería.
- Prestación de servicios.
- Producción
- Exportación de bienes y servicios
- Otros. Especifique: _____

2. Qué documentación emite la Empresa por los Ingresos que devenga o percibe?

- Facturas autorizadas por la Dirección General de Rentas Internas.
- Documentos Equivalentes autorizados por la Dirección General de Rentas Internas.
- Facturas especiales autorizadas por la Dirección General de Rentas Internas.
- Otros. Especifique: _____

3. Obtiene la Empresa Rentas Exentas?

- Dividendos por participación en utilidades de Empresas domiciliadas en el país?
- Importe en concepto de herencias legados y donaciones.
- Indemnizaciones por Seguros de Daños
- Otros. Especifique: _____

II. PERIODO DE IMPOSICION

4. El período fiscal de la Empresa, está autorizado por la Dirección General de Rentas Internas y es el indicado en la Escritura Constitutiva? (verifique contra formulario DRI 14-90, DRI 13-90 o DRI-RTU-01 cuando corresponda). Es del 1 de julio al 30 de junio o del 1 de enero al 31 de diciembre.

REF.	AUDITOR	FECHA

ALUACION ACTIVOS FIJOS

La Empresa ha revaluado bienes que integran su activo fijo?
 Qué tipo de bienes?

- Los bienes revaluados son objeto de depreciación?

Se calculó y pagó el impuesto sobre revaluación?

- 0% para bienes inmuebles cuando se inscriba su valor revaluado en la matrícula fiscal.
- 10% otros activos fijos.

Existe dentro de la Contabilidad una cuenta de Superávit de Capital por Revaluación, que permita cuantificar el monto de la revaluación.

EPRECIACION Y AMORTIZACION

esa aplica los siguientes porcentajes para depreciar y amortizar bienes

ificios	5%
antaciones	15%
biliario y equipo de oficina	
ques, tanques, barcos, insta-	
ones no adheridas	20%
quinaria, vehículos, aviones,	
molques, semovientes utiliza-	
s para trabajo	20%
uipo de computación, incluyendo	
ogramas.	33.33%
rramientas, porcelana, cristalería,	
ntelería, reproductores de raza	25%
ros	10%
ortización gastos de explotación	
ctividades mineras	20%
ctivos intangibles	20%
rechos de llave	10%
astos de Organización	20%

OMPENSACION POR PERDIDAS

- . Han existido pérdidas de operación en la Empresa.
- . En caso afirmativo verifique que han sido amortizadas contra las rentas netas obtenidas en un máximo de 4 períodos de imposición inmediatos siguientes.

REF.	AUDITOR	FECHA

Que no estén integradas por pérdidas de capital.

Que estén debidamente contabilizadas.

10. Han existido pérdida de operación en la empresa a partir del 1 de julio de 1997.

11. En caso afirmativo verifique que han sido amortizadas contra las rentas netas obtenidas en un máximo de 2 periodos de imposición inmediatos siguientes.

Que no estén integradas por pérdidas de capital.

Que estén debidamente contabilizadas.

VI. GANANCIAS Y PERDIDAS DE CAPITAL

12. Existen operaciones dentro de la Empresa que no son de su giro normal, que generan ganancias o pérdidas de capital?

13. El costo de los bienes que originan pérdida o ganancia de capital están determinados de conformidad con el artículo 28 de la ley?

a) Obtuvo ganancia por venta de los bienes mencionados?

b) Verifique que como parte de los resultados del período no se reporten pérdida en Venta de Activos Fijos. Este saldo debe reportarse en el Balance General como activo diferido. Si ya existen pérdidas diferidas del año anterior, verifique que dicho saldo se haya compensado con ganancias de capital de este ejercicio.

14. Si se obtuvo una ganancia de capital, fue pagado el 10% sobre la misma?

VII. RENTAS PRESUNTAS

REF.	AUDITOR	FE

Intereses

- a) Tiene registradas la empresa cuentas por causas diferentes de ventas al crédito?
- b) Qué documento sirve de respaldo a los registros anteriores?
- c) Está contemplado el cobro de intereses?
- d) Si la literal anterior es afirmativa verifique como registran esos intereses y si éstos se facturan.
6. Agencias o representantes de Empresas de transporte no domiciliadas en Guatemala.
- Si la actividad principal de la Empresa es la indicada en el punto 13, paga al fisco en forma mensual el 4% del importe bruto de los fletes de carga y pasaje de fuente guatemalteca.
17. Empresas domiciliadas en el exterior cuyas rentas provengan de actividades relacionadas con Películas Cinematográficas, Noticias Internacionales y similares.
- a) Obtiene la Empresa ingresos por los conceptos enunciados?
- b) En caso afirmativo, para efectos de pago del Impuesto Sobre la Renta considera como renta imponible el 60% de sus ingresos brutos?
- c) El impuesto determinado en el punto anterior es enterado a las cajas fiscales dentro de los 10 días inmediatos siguientes?

COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES

18. El inventario final del año anterior es igual al inventario inicial del período que se revisa, según declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta?

REF.	AUDITOR	FECHA

19. Verifique que las compras de mercancías, materia prima o empaque están amparados con documentos autorizados por la Dirección General de Rentas Internas.
20. En todos los casos, verifique que los documentos llenan los requisitos fiscales, principalmente que estén a nombre de la Empresa y corresponden al período.
21. Verifique que los sueldos y salarios coinciden con los declarados en las planillas del IGSS.
22. Las cuotas patronales registradas están pagadas?
23. Si registra donaciones, verifique a quién se le concedieron.
24. Si existen préstamos por pagar a entidades no bancarias en el Balance General y si se reportan intereses gasto en el Estado de Resultado, verifique que se ha aplicado la tasa máxima permitida, así como que se haya efectuado la retención del 10% en concepto de Impuesto sobre Productos Financieros.
25. Verifique que los sueldos y similares pagados a socios de la empresa no excedan del 10% de los Ingresos Brutos.
26. Verifique que los sueldos y similares pagados a parientes consanguíneos dentro de los grados de ley no exceden a la mayor retribución asignada en la nómina a otros empleados sin ningún parentesco.
27. Verifique si hubo pérdidas por diferencias al practicar inventarios físicos de fin de año y que éstos se documentaron de acuerdo a la ley.
28. Verifique cómo se documentaron las Pérdidas por Cuentas Incobrables. Si se aplicó el método de la provisión para registrar tales gastos, que se haya aplicado el 3% sobre el total de Cuentas por Cobrar.

REF.	AUDITOR	FECHA

Verifique cómo se documenta el pago de prestaciones laborales y si la empresa aplica el método indirecto, que el porcentaje no exceda el 8.33% del total de las remuneraciones anuales.

Establezca la relación porcentual entre honorarios profesionales, comisiones, reembolsos de gastos deducibles y similares por prestaciones efectuadas desde el exterior contra los ingresos. Asegúrese de considerar todos los rubros (Gastos de Venta, Gastos de Administración y Gastos de Fabricación). Verifique que tal relación no exceda del 1% de los Ingresos Brutos o el 15% del monto de los salarios pagados a los trabajadores guatemaltecos lo que sea mayor.

. Verifique que los viáticos y gastos de viaje sumados, no excedan del 5% de la renta bruta y estén debidamente documentados.

. Verifique que los gastos de organización se estén amortizando a razón del 20% anual.

. Si la empresa está reconociendo gastos por concepto de regalías, verifique que los mismos no excedan del 5% de la renta bruta, así como que las marcas y patentes de invención se encuentren inscritas en el Registro de la Propiedad Industrial. Si se encuentran registrados gastos por pago de regalías, uso de marcas y patentes de invención verifique:

- Que las mismas se encuentren inscritas en el Registro de la Propiedad Industrial.
- Que las fórmulas y derechos de fabricación sean destinadas a generar rentas grabadas.
- Que no excedan del 5% de la Renta Bruta.
- Que exista contrato suscrito entre beneficiarios donde esté establecido el monto y condiciones de pago.

REF.	AUDITOR	FECHA

34. Verifique que los gastos personales fueron contabilizados adecuadamente y no muestran evidencia de retiros sujetos a ajustes de impuestos.
35. Verifique que la publicidad pagada a medios de comunicación esté soportada con documentación autorizada, así como que la misma satisfaga el Impuesto del Timbre de Prensa para que pueda constituir gasto deducible y se haya retenido el Impuesto Sobre la Renta cuando corresponda.
36. Verifique que no existen Pólizas de Seguros tomadas como gasto que correspondan a socios y que tengan la condición de reintegro.
37. Si la empresa registra pérdidas cambiarias, verifique que correspondan a la compra efectiva de divisas.

IX. DEDUCCION POR REINVERSION DE UTILIDADES

38. Verifique si en la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta del período, existe deducción por reinversión de utilidades, por adquisición en maquinaria, planta, y equipo nuevo en un porcentaje del 15% o del 5% en Programas de Capacitación y Adiestramiento de los trabajadores del total de las utilidades del período.
39. Comente el procedimiento y el plan de inversión presentado.
40. Existe dentro del Balance General una cuenta que permita verificar la aplicación de la reinversión de utilidades.

X. REGIMEN DE RETENCIONES

41. Verifique que los siguientes gastos han sido objeto de retención, para efectos de ser deducibles del impuesto:
- Actividades Técnicas, Profesionales o Científicas.

REF.	AUDITOR	FEX

Arrendamiento de Bienes Muebles o Inmuebles.

El servicio de transporte de personas o de carga.

Rentas pagadas a deportistas y artistas profesionales.

Dietas

Cualquier tipo de servicios prestados por persona individual o jurídica excepto las fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos.

RETENCIONES A ASALARIADOS

2. De acuerdo a la nómina verifique que:

Que todo el personal haya presentado la Declaración Jurada ante el Patrono. (DRISR-07).

El personal que obtenga Q.3,000.00 mensuales o 36,000.00 anuales se le efectúe Retención si corresponde.

De acuerdo a la liquidación se efectúan las devoluciones o retenciones según sea el caso.

Que se haya presentado la Conciliación Anual de Retenciones.

PAGOS TRIMESTRALES

3. Verifique si la empresa efectúa pagos trimestrales, la forma, cálculo, créditos aplicados y su pago.

4. En caso de que no efectúe pagos trimestrales explique porqué?

REGIMEN ESPECIAL DE PAGO

5. Si la empresa está en este régimen verifique:

Cálculo y pago mensual
Créditos de retenciones practicadas

REF.	AUDITOR	FECHA



XIV. BENEFICIOS FISCALES

46. Obtiene la empresa beneficios fiscales de las siguientes leyes:
- Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.
 - Ley de Zonas Francas.
 - Otras (Especifique).
47. En qué Consisten los beneficios?
48. Verifique su cálculo y aprovechamiento en la Declaración Jurada Anual del Impuesto.

XV. LIBROS Y REGISTROS

41. Verifique a que fecha se encuentran operados los libros de contabilidad (Diario, Mayor, Balances, Inventarios, Actas) y si los mismos están autorizados y habilitados.

REF.	AUDITOR	FECH

CUESTIONARIO DE REVISION IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

_____ Auditor: _____

_____ Fecha: _____

datos de la Empresa

Razón Social _____
 Nombre Comercial _____
 Domicilio Fiscal _____
 Número de identificación Tributaria _____
 Actividad Principal _____

Persona que firma las declaraciones mensuales del IVA _____

Goza la empresa de exención del Impuesto al Valor Agregado Iva. _____

Efectúa la empresa actos exentos del impuesto, en que consisten? _____

Procedimientos, Registros y Documentación

Verifique si están autorizados por la Dirección General de Rentas Internas los siguientes documentos:

Libros de Compras
 Libros de Ventas
 Facturas
 Notas de Débito
 Notas de Crédito
 Facturas Especiales

Los libros especiales son operados mensualmente, a que fecha están operados?

Revise que en los libros de compras y ventas estén debidamente habilitados:

- No hay tachaduras y borrones. Verificar las sumatorias.
- Se mantenga un correlativo numérico de los folios.
- Que las facturas de ventas y compras estén registradas correctamente.

REF.	AUDITOR	FECHA

12. Verifique que los documentos establecidos por la ley, son debidamente utilizados en la forma siguiente:
- a) Facturas, para ser emitidas en las ventas y prestación de servicios que efectúe la Empresa.
 - b) Notas de débito para aumentos o recargos sobre operaciones ya facturadas.
 - c) Notas de crédito para devoluciones o descuentos en operaciones ya facturadas y anulaciones de facturas.
 - d) Facturas especiales por cuenta del vendedor: cuando la empresa adquiera bienes o servicios de personas individuales que no extiendan factura autorizada.
13. Verifique que los documentos indicados anteriormente cumplan como mínimo con los siguientes requisitos?.
- Autorización de la Dirección General de Rentas Internas.
 - Denominación y número correlativo del documento.
 - Denominación, dirección y NIT de la Empresa.
14. Verifique que las facturas sean emitidas y entregadas en el momento de la entrega real del bien o en el momento de recibir la remuneración por la prestación del servicio.

C. Declaración

15. Revise las Declaraciones Juradas Mensuales y verifique:
- Que las cifras consignadas en las declaraciones, concilian con los libros de compras y ventas.
 - Que el período declarado sea el correcto.
 - Que haya sido firmada por el representante legal.

REF.	AUDITOR	FE

- Cálculos aritméticos.
 - Evaluar sanciones si las hay.
 - El crédito fiscal reportado en las declaraciones mensuales del IVA, es soportado con documentación cuya fecha corresponde al período, o con un máximo de dos meses de atraso al período que se liquida.
6. Si la empresa ha reportado ventas gravadas menos que las compras por tres (3) períodos consecutivos, verificar que haya declarado, justificado y documentado las razones de por qué compra más de lo que vende a la Dirección General de Rentas Internas.
 7. Indague qué controles existen, para no duplicar la declaración de una factura. Recomiende el uso del sello "Reportado, IVA de _____".
 8. Si la empresa tiene más de un establecimiento mercantil verifique, que declare y pague el impuesto en forma consolidada y en un sólo formulario.
- rédito Fiscal
9. Dentro de la nomenclatura contable de la empresa existen cuentas separadas de créditos y débitos fiscales del IVA?
 10. Seleccione una muestra y verifique que:

El crédito fiscal, reportado en un mes se encuentre amparado con facturas, facturas especiales, notas de débito, en recibo correspondiente cuando se trate de importaciones o en escrituras públicas cuando se trate de compra de vehículos y bienes inmuebles.

Que los documentos estén a nombre de la empresa, e identifique la compra o servicio además de estar registrado en los Libros de Contabilidad.
 11. Si la Empresa ha solicitado devolución, de crédito fiscal, verifique que su saldo no haya sido trasladado al mes siguiente.

REF.	AUDITOR	FECHA

22. Si la Empresa utiliza máquina registradora, verifique su autorización por parte de la Dirección General de Rentas Internas, así como de los documentos que emite.
23. Verifique que la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario y que ha generado débito fiscal para la empresa ha sido facturado.
24. Verifique que a partir del 1 de Enero de 1997 del Impuesto Retenido en las facturas especiales sea pagado a la Dirección General de Rentas Internas o banco del sistema, sustituyendo el adherir timbres fiscales.
25. Verifique que en los documentos autorizados que se emitan posterior al 1 de enero de 1995 tenga el impuesto incluido en el precio.

E. Devolución Crédito Fiscal

26. Si la empresa está inscrita en el Régimen de Devolución del IVA a los exportadores, verifique su cumplimiento
- Presentación en enero y julio de cada año de Declaración de Exportaciones realizadas.
 - Si ha solicitado 30 días después de presentada la declaración, el crédito fiscal reportado y si efectivamente ha sido devuelto?
 - Ha hecho gestiones para la recuperación del 10% del crédito fiscal no devuelto en este régimen, cuáles son?
 - Las devoluciones de crédito fiscal las ha operado como débito fiscal en el mes que fue devuelto?
 - Han sido verificadas las devoluciones por las autoridades tributarias.
27. La empresa ha solicitado devolución del crédito fiscal dentro del régimen general de devolución.

REF.	AUDITOR	FECH

Ha hecho las solicitudes transcurridos
30 días por período trimestral o 60
días para el período anual.

Ha sido devuelto el crédito fiscal.

REF.	AUDITOR	FECHA



MEMORIAL DE EVACUACION DE AUDIENCIA

Señor

Director General

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS

Ministerio de Finanzas Públicas

Su Despacho

CONTRIBUYENTE CORRECTO, mayor de edad, casado, guatemalteco, Comerciante, con número de identificación tributaria 25630-1 y domicilio para recibir notificaciones en la Avenida La Paz y Calle del Alivio, Zona 25 de la Ciudad de Guatemala. Por este medio presento EVACUACION DE AUDIENCIA que me fuera concedida por el Departamento de Fiscalización, Sección de Auditoría de Gabinete de la Dirección General de Rentas Internas, según Audiencia AJ-BT-B-4425-95, Expediente No. 95009514, la que fue notificada el día 26 de octubre de 1995 y a la que se adjunta el informe de la Sección de Auditoría de Gabinete del Departamento de Fiscalización por la verificación fiscal efectuada en el cumplimiento de mis obligaciones tributarias por el período comprendido del 1 de julio de 1990 al 30 de junio de 1991, presentado por el Auditor Fiscal Licenciado Miguel Antonio Estrada, citando como base

Según el Artículo 12 de la Constitución Política de la República, así como también los Artículos 146 y 147 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario. Por este medio presento **EVACUACION DE AUDIENCIA** por estar en total desacuerdo con el ajuste establecido y por consecuencia con el cobro del Impuesto sobre la Renta, multa e intereses que el Auditor Fiscal retiene imponerme, por lo que al Señor Director atentamente,

EXPONGO:

Basado en información proporcionada por el Banco Internacional, S.A. a través de la Superintendencia de Bancos, el Auditor Fiscal argumenta que omití declarar ingresos en la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al período objeto de revisión, considerando que ha existido arbitrariedad por parte del Auditor Fiscal al establecer el ajuste por los ingresos considerados omitidos, a la vez en determinar la obligación tributaria, como en el cálculo de la multa al no haberseme consultado y desvanecido previamente a emitir su informe por el ajuste determinado, según explicación de ajuste de la Audiencia que **EVACUO** por medio del presente memorial. En la continuación me permito aclarar y desvanecer la cantidad de Veintenta y Tres Mil Trescientos Treinta y Cinco Quetzales Exactos (Q.93,335.00) contenida en el ajuste establecido por el auditor fiscal.

|



1. De lo contenido en Anexo No. 1 bajo el concepto de sueldo mensual, durante el período objeto de revisión y según copia de facturas que emitiera al Banco Internacional, S.A. bajo el concepto de servicios prestados como Presidente del Consejo de Administración, incluí en la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta por el período comprendido del 1 de julio 1990 al 30 de junio de 1991 como honorarios profesionales la suma de
- Q.72,775.00

Cantidad que es igual a la reportada por el Banco bajo el concepto de sueldo. Como comentario adicional, estos ingresos fueron considerados como honorarios profesionales por el hecho de mediar la emisión de facturas por los mismos.

2. De la cantidad considerada como bonificaciones en el Anexo No. 1. En el período objeto de revisión emití facturas por la remuneración recibida bajo este concepto, la cual por haber emitido factura fue incluida como un ingreso por cuenta propia en la declaración correspondiente al año revisado, el monto de la factura bajo el concepto de bonificación es de

Q.1,000.00

3. Según consta en copia de factura de mi archivo y que mensualmente emitiera a favor del Banco Internacional, S.A., durante el período comprendido del 1 de julio de 1990 al 30 de junio de 1991, obtuve ingresos bajo el concepto de gastos de representación por la suma de Q.14,010.00

Dichos ingresos fueron incluidos en la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta correspondiente a este período como honorarios profesionales por el hecho de emitir facturas por los mismos.

4. Dentro de los honorarios profesionales declarados se incluyen dietas percibidas del Banco Internacional, S.A. por Q.5,550.00

Han sido declaradas bajo el concepto de honorarios por ser derivadas de los otros servicios que presto al Banco que a su vez han sido facturados y declarados como honorarios profesionales

Total ingresos obtenidos del Banco Internacional S.A. declarados como honorarios profesionales . . Q.93,335.00

=====

Las cantidades incluidas en párrafos 3 y 4 anteriores integran lo contenido en el Anexo No.1 como otras



remuneraciones que a su vez corresponden a gastos de representación y dietas que me fueran otorgadas en el período terminado al 30 de junio de 1991 por el Banco Internacional, S.A.

Como puede apreciarse he reportado los ingresos obtenidos del Banco Internacional, S.A. en forma correcta, de acuerdo al origen de los ingresos y haberse facturado los mismos, por lo que en ningún momento he omitido declarar los mismos, así como pagar el impuesto correspondiente a éstos. Adicionalmente a lo expuesto en párrafos anteriores, me permito exponer al Señor Director, lo siguiente:

5. La multa que determinara el Auditor Fiscal, equivalente en un 100% al impuesto omitido considera como base legal el Artículo 86 del Decreto 6-91, Código Tributario; dicho Artículo fue derogado por el Artículo 8 del Decreto 67-94, con vigencia a partir del 01 de febrero de 1995, por lo que al momento en que se formula el ajuste y se notifica la audiencia ya no tiene validez legal.

Con las argumentaciones vertidas, aclaro y desvanezco por la cantidad expuesta anteriormente el ajuste que pretende la Administración Tributaria imponerme, manifestando un total desacuerdo al cálculo de la renta imponible ajustada, al impuesto calculado, así como a la multa e intereses que se me pretende hacerme acreedor en forma injusta y arbitraria. Por lo anteriormente expuesto al Señor

Director, en forma atenta,

S O L I C I T O:

1. Que se tenga por presentada en tiempo la EVACUACION DE AUDIENCIA, por inconformidad en el ajuste, impuesto, multa e intereses presentados por el Departamento de Fiscalización, Sección de Auditoría de Gabinete, según Audiencia AJ-BT-B-4425-95, Expediente No. 95009514.
2. Que se tenga por señalado el lugar para recibir notificaciones y citaciones.
3. Que de acuerdo a las argumentaciones y bases legales mencionadas, se declare sin procedencia ni efecto alguno el ajuste, impuesto, multa e intereses que se me pretenden imponer, dejando sin efecto y validez alguna el contenido de la Audiencia AJ-BT-B-4425-95, Expediente No. 95009514.
4. Que se aplique el Artículo 89 del Decreto 6-91, Código Tributario, respecto a la sanción a que me haga acreedor sobre la cantidad contenida en ajuste y no evacuada.

CONTRIBUYENTE CORRECTO

Nit 25630-1

Guatemala, 5 de diciembre de 1995

MEMORIAL DE RECURSO DE REVOCATORIA

Señor

Director General

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS

Departamento del Impuesto al Valor Agregado - IVA

Su Despacho

CONTRIBUYENTE CORRECTO, guatemalteco, mayor de edad, casado, Contador Público y Auditor, actuando como MANDATARIO ESPECIAL ADMINISTRATIVO CON REPRESENTACION de la EMPRESA CUMPLIDORA, SOCIEDAD ANONIMA, representación que acredito con copia adjunta de mi nombramiento, Empresa con número de Identificación Tributaria 25630-1 y domicilio para recibir notificaciones en la 25 Calle "D" 10-46, Zona 14 de la ciudad de Guatemala, basándose en el Artículo 154 del Decreto 6-91, Código Tributario y en el Artículo 7 del Decreto 1881, Ley de lo Contencioso-Administrativo, mi Representada por este medio interpone RECURSO DE REVOCATORIA contra la Resolución No. 3512 de fecha 19 de diciembre de 1995, emitida por la Sección de Devolución y Compensación de Impuesto, Departamento del Impuesto al Valor Agregado notificada el día 19 de diciembre de 1995 y que forma parte del Expediente No. 95009514, por estar en total desacuerdo y no consentir el contenido de esta Resolución, por lo que al señor Director atentamente:

E X P O N G O:

PRIMERO: Con fecha 13 de junio de 1995, por medio de solicitud No. 32546 mi Representada solicitó la Compensación del saldo del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado acumulado al 31 de diciembre de 1994 contra el pago del Impuesto Sobre la Renta Trimestral, especificando en dicha solicitud los períodos en que se originaron los Créditos Fiscales. Basando su solicitud en lo que establecía el Artículo 32 del Decreto 60-94 que contiene las Reformas a la Ley de Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, que textualmente indica: "Artículo 32.-Transitorio. Los saldos de Crédito Fiscal que tengan los contribuyentes acumulados y declarados hasta el último período impositivo inmediato anterior al que coincida con el inicio de la vigencia de ese Decreto, a solicitud del contribuyente podrán compensarse al pago del Impuesto Sobre la Renta Trimestral, hasta agotarlo. En este caso, el contribuyente no podrá trasladar el Crédito Fiscal para el siguiente o subsiguientes períodos impositivos ni se aplicará a ningún otro impuesto. La solicitud de compensación deberá resolverse dentro de los treinta días siguientes de recibida la solicitud y, si no se resuelve en

dicho plazo por la Dirección, se entenderá resuelta favorablemente".

SEGUNDO: Habiendo transcurrido los treinta días que tenía la Administración Tributaria para resolver la solicitud efectuada de acuerdo al Artículo 32 Transitorio del Decreto 60-94 del Congreso de la República indicado en el punto primero anterior y considerándose no resuelta por la Sección de Devolución y Compensación de Impuesto del Departamento del Impuesto al Valor Agregado de la Dirección General de Rentas Internas, mi Representada entiende que LA SOLICITUD HA SIDO RESUELTA FAVORABLEMENTE de acuerdo a la base legal citada, por lo que con fecha 28 de julio de 1995, ya transcurridos treinta y dos días en que fue recibida por la Administración Tributaria la solicitud No. 37915 procedió a compensar el saldo del Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado acumulado al 31 de diciembre de 1994 con el pago Trimestral del Impuesto Sobre la Renta por el Trimestre comprendido de Abril a Junio 1995, efectuado mediante Formulario DRISR-10 No. 154418, Declaración Jurada y Recibo de Pago Trimestral Impuesto Sobre la Renta, debidamente sellada de recibido por el Banco en el que se efectuó el pago, se adjunta fotocopia como medio de prueba de lo actuado.

TERCERO: Con fecha 11 de agosto de 1995, mi Representada recibió requerimiento vía fax del Departamento del Impuesto al Valor Agregado de una serie de documentos para resolver la solicitud, cuando ya habían transcurridos cuarenta y dos días de acuerdo al Artículo 8 del Decreto 6-91, Código Tributario, que se refiere al Cómputo de Tiempo, lo cual confirma el hecho de que la Administración Tributaria dejó vencer el período de 30 días que le concedió para resolver la solicitud de mi Representada, el Artículo 32 Transitorio del Decreto 60-94 que contiene las modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mi representada a este respecto y en el mismo día de recibido el requerimiento presentó en forma escrita su respuesta, la cual fue recibida por la Sección de Recepción, Registro y Distribución de Documentos de la Secretaría General de la Dirección General de Rentas Internas, según sello de recibido el día 11 de agosto de 1995 y número de recepción 091854.

Se adjunta copia del escrito como medio de prueba.

CUARTO: Con fecha 19 de diciembre de 1995, mi Representada recibió la notificación de la Resolución No. 8854 emitida por la Sección de

Devolución y Compensación de Impuesto del Departamento del Impuesto al Valor Agregado, la cual ya no tiene ninguna validez toda vez que ya habían transcurrido 128 días; es decir, esta fuera de los 30 días que se le concedía a la Administración Tributaria para resolver. No obstante lo indicado, cabe mencionar que el Formulario pre-impreso en el cual consta la Resolución indicada dentro de los preceptos legales en que se basa la misma no indica en ninguna parte el Artículo 32 Transitorio del Decreto 60-94 que contiene las modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La Resolución No. 8854 de fecha 19 de diciembre de 1995, la cual está elaborada en un formato pre-impreso contiene un inciso de OTROS en el cual se especifica que la base sobre la cual se resolvió es el hecho de no presentar la documentación solicitada. Basados en el Artículo 32 Transitorio del Decreto 60-94, no procedía que la Administración Tributaria emitiera Resolución alguna, ya que de acuerdo con la base legal mencionada de oficio la solicitud se considera resuelta favorablemente. En todo caso, de haberse emitido Resolución ésta debió ser únicamente para aprobar lo actuado por mi Representada.

or todo lo anteriormente expuesto, al señor Director en
orma atenta,

S O L I C I T O:

- .. Que se tenga por interpuesto el RECURSO DE REVOCATORIA, en tiempo, contra la Resolución No. 8854 emitida por la Dirección General de Rentas Internas a través de la Sección de Devolución y Compensación de Impuesto, del Departamento del Impuesto al Valor Agregado con fecha 19 de diciembre de 1995, Expediente No. 95009514.
2. Que se tenga por acreditada la representación con la que actuó de acuerdo a copia de mi nombramiento adjunto.
3. Que se tenga por señalado el lugar para recibir notificaciones y citaciones.
4. Que se eleven las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas, para que ese despacho, previo dictamen de la Dirección de Estudios Financieros y dando Audiencia al Ministerio Público, resuelva con lugar el presente RECURSO DE REVOCATORIA y por consiguiente, deje sin efecto y revoque la Resolución No. 8854 de fecha 19 de diciembre de 1995, Expediente No. 95003514.

CONTRIBUYENTE CORRECTO

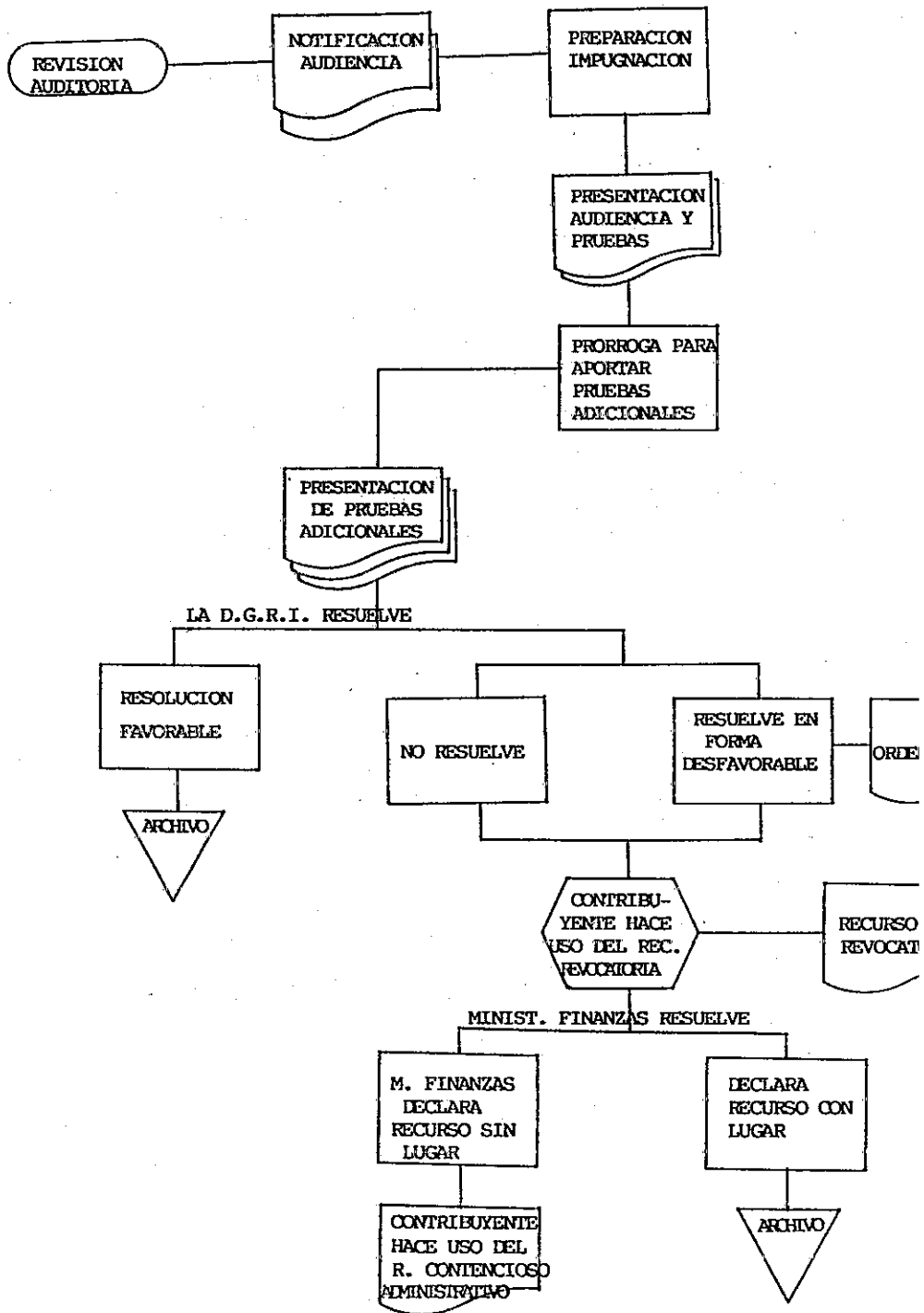
EMPRESA CUMPLIDORA, SOCIEDAD ANONIMA

NIT 25630-1

GUATEMALA ENERO 3, 1996



FLUJOGRAMA DEL PROCEDIMIENTO PARA AUDIENCIAS Y RECURSOS EN MATERIA FIS



CAPITULO II

Normas Generales Aplicables en la
Prestación de Servicios como Especialista Fiscal

De acuerdo a lo indicado en el Capitulo I, referente a los servicios que presta el Contador Público y Auditor como Especialista Fiscal, se deduce que como profesional debe de cumplir en el desarrollo de la prestación de sus servicios, con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptados, así como con las Normas de Etica Profesional, a continuación se analizan estas normas aplicadas a la especialización fiscal.

2.1 NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS**2.1.1 Normas generales:****Naturaleza**

Las normas generales son de naturaleza personal y se relacionan con las cualidades del auditor y la calidad de su trabajo a diferencia de aquellas normas que se refieren a la ejecución del trabajo y a las relativas al informe. Estas normas personales o generales se aplican por igual a las áreas del trabajo en el campo y al informe.

2.1.1.1 Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

La primera norma general es:

El examen deberá ser hecho por una o varias personas que tengan entrenamiento adecuado y capacidad

profesional como auditores.

Esta norma general reconoce que independientemente de lo capaz que sea una persona en otras disciplinas, incluyendo los negocios y las finanzas, no puede cumplir con las normas de auditoría sin una educación y una experiencia conveniente en el campo de la auditoría.

Cualidades que debe poseer el Asesor Fiscal.

Debe tener aptitudes personales y destreza para conocer, aprender y guiar gente. Un Asesor Fiscal debe ser capaz de comunicarse efectivamente con las personas, asimismo asegurar su cooperación y acción.

Un Asesor Fiscal debe demostrar habilidad ejecutiva en planificación, organización y esfuerzos de control que provean el máximo de trabajo al cliente.

2.1.1.2 Competencia y normas técnicas.

El Contador Público y Auditor debe observar las normas técnicas de la profesión y esforzarse continuamente por mejorar su competencia y la calidad de sus servicios.

Plan de entrenamiento para personal de Asesoría Fiscal.

Se sugiere dos formas:

- i. La especialización a través del estudio,
- ii. El entrenamiento teórico y práctico o sea sobre la marcha del trabajo, y fuera del mismo.

El Contador Público y Auditor, que desee prestar servicios de Asesoría Fiscal, necesita contar con estudios especializados, primordialmente en su campo natural de legislación fiscal y con la colaboración de sus colegas o con personal bajo sus órdenes que tengan especialidades diferentes y que sean compatibles o complementarias a las de su especialización. Así si desea intervenir en el área fiscal, le será necesario estudiar las Leyes generales; si desea intervenir en el área de procesamiento de datos, le será necesario estudiar sistemas de computación.

Si se tiene la aptitud de prestar servicios de Asesoría Fiscal, se hace necesario contar con personal que ayude al Contador Público y Auditor, a realizar los trabajos que le son encomendados y ese personal deberá ser adecuadamente supervisado y entrenado.

Aún cuando la práctica en Asesoría Fiscal, ha demostrado que el entrenamiento sobre la marcha del trabajo, es el que tiene efectos más inmediatos y duraderos, el entrenamiento al personal fuera del trabajo es excelente para procurarse colaboradores aptos.

Algunos aspectos que deben considerarse para llevar a cabo un plan de entrenamiento fuera del trabajo, son los siguientes:

- i. El tipo de servicios que se prestan con más frecuencia y para los que se necesitan asistentes.
- ii. La escolaridad del personal y su conocimiento.
- iii. La experiencia del personal y los campos o áreas a las que se refiere esa experiencia.
- iv. Los intereses particulares de cada una de las personas para determinar los puntos a enfatizar o para lograr mejor especialización.
- v. Estar convencido de la necesidad de dar ese entrenamiento y así, tomarlo en cuenta en el plan general de trabajo.
- vi. Formular un plan de estudios para el personal.

Tomando en cuenta los aspectos anteriores se puede proceder a establecer el contenido del Plan de

Entrenamiento; una forma sugerida sería la siguiente:

a) **Clasificación del personal**

Para mantener el nivel del entrenamiento, será necesario que los participantes se reúnan en grupos de capacidad homogénea ya que si no es así, se estará hablando de temas elementales o muy elevados, según sea el caso y algunas veces se obtendrá un retroceso en lugar de un progreso.

b) **Seminarios o mesas redondas**

Habiéndose delimitado el objetivo a lograr, se señalarán temas, los cuales, de acuerdo con su importancia, deberán preferentemente ser tratados y preparados por el mismo personal.

En esta forma, se tendrán las ventajas de la labor de investigación necesaria para la preparación de los temas y la exposición en forma general. Como subproducto se obtiene la confianza del narrador o expositor ante el público, la cual es básica para el desarrollo del Asesor Fiscal, quien la mayor parte de su tiempo necesitará tener entrevistas y reuniones con los diferentes ejecutivos de las empresas que asesora.

c) **Asistencia a seminarios y conferencias.**

Como un medio más para interesar al personal en su entrenamiento y para mantener una elevación de objetivos, es conveniente la asistencia a este tipo de actividades. Por otra parte y teniendo en cuenta la capacidad del personal, es aconsejable que participe como ponente u orador en estas mismas actividades.

d) **Revistas técnicas.**

Además de la actuación o participación en conferencias y seminarios puede procurarse que el personal prepare artículos para ser publicados en revistas técnicas. Esto al igual que lo mencionado en el inciso anterior, requiere una labor previa de investigación y estudio que necesariamente contribuye a incrementar los conocimientos del personal.

e) **Cursos especializados.**

Dentro de los objetivos que se han fijado deberá procurarse la asistencia del personal a cursos impartidos por entidades, instituciones especializadas, o por los colegios profesionales.

f) **Bibliografía.**

Además del entrenamiento que en forma general se imparta al personal, deberá determinarse el plan de estudio individual. El cumplimiento con ese plan se logra en una buena parte a través de los medios señalados en los incisos anteriores; sin embargo, deberá completarse con el estudio personal sobre los temas que tengan mayor interés para cada individuo o sobre aquellos en los que se tengan deficiencias. Así, se debe tener una biblioteca que contenga aquellos libros y revistas que sean necesarios para lograr esta fase del entrenamiento, principalmente las leyes reguladoras debidamente actualizadas.

2.1.1.3 Independencia

Concepto

En todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, él o los auditores mantendrán una actitud mental independiente.

Esta norma requiere que el auditor sea independiente; no debe estar predispuesto con respecto al cliente que asesora, ya que de otro modo le faltaría aquella imparcialidad necesaria para confiar en el resultado de sus averiguaciones, a pesar de lo excelente que

puedan ser sus habilidades técnicas. Sin embargo, la independencia no implica la actitud de un juez, sino que una imparcialidad de juicio que reconoce la obligación de ser honesto, no sólo con la Gerencia y los Propietarios del negocio, sino también con las Autoridades Fiscales y aquellas otras personas que de algún modo confíen, en el Auditor.

Algunos Contadores Públicos y Auditores, se han preocupado ante la posibilidad de que los servicios de Asesoría Fiscal perjudiquen la independencia del Contador Público y Auditor, y se preguntan si éste puede hacer recomendaciones y después auditar lo que quizás sean los resultados de sus recomendaciones.

Autoridad y responsabilidad deben estar equilibradas; al no poseer el Asesor Fiscal, autoridad lineal para imponer sus ideas, para ordenar que se pongan en práctica sus recomendaciones, no es responsable por los resultados de las actividades de la empresa a que asesora, aunque desde luego sí lo es, como profesional independiente de la calidad de su actuación.

El Asesor Fiscal no dispone de recurso alguno en las empresas que asesora para llevar a la práctica sus sugerencias, ni está autorizado para dar órdenes a

quienes sí disponen de dichos medios. Sus recomendaciones pueden rechazarse o aceptarse y, en este último caso, su realización quedará sujeta a la capacidad de interpretación y ejecución y a las modificaciones intencionales que hagan ejecutivos o funcionarios de la empresa.

Además, la ejecución de sus recomendaciones puede abandonarse antes de ser concluidas o de obtener frutos. Por lo tanto, es obvio que el Asesor Fiscal no está administrando y por lo tanto es independiente.

2.1.1.4 Cuidado y diligencia profesionales.

Se ejercitará el debido cuidado profesional en la ejecución del examen y en la presentación del informe.

Esta norma requiere que el Auditor independiente, desempeñe su trabajo con el cuidado debido. Este cuidado impone la responsabilidad sobre cada una de las personas que componen la organización de un Auditor Independiente o firma de auditoría, de apearse a las normas relativas a la ejecución del trabajo y a las del informe.

El ejercicio del cuidado debido requiere una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo



ejecutado, y del criterio empleado por aquellos que intervinieron en el examen.

La cuestión del cuidado debido se refiere a lo que el Auditor Independiente hace, y qué tan bien lo hace. Por ejemplo, este debido cuidado en lo relativo a los papeles de trabajo requiere que su contenido sea suficiente para justificar las recomendaciones y sugerencias del auditor y, como prueba en cuanto al cumplimiento con las normas de auditoría.

2.1.2 Normas relativas a la ejecución del trabajo.

2.1.2.1 Planeación.

El trabajo debe planearse adecuadamente y los ayudantes, si los hay, deben ser supervisados apropiadamente.

2.1.2.2 Papeles de trabajo

Función y Naturaleza.

Los papeles de trabajo sirven principalmente para:

- a) Ayudar al Auditor en la realización de su trabajo.
- b) Proveer un fundamento importante para la asesoría del Auditor, incluyendo su aseveración acerca del cumplimiento con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Los papeles de trabajo son los registros llevados por el Auditor Independiente sobre los procedimientos seguidos, las pruebas realizadas, las informaciones obtenidas y las conclusiones alcanzadas relativas a su examen. Por tanto los papeles de trabajo pueden incluir programas de trabajo, análisis, memorándums, extractos de documentación de la compañía y cédulas o comentarios preparados u obtenidos por el Auditor.

Contenido

Aun cuando la cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo variará de acuerdo a las circunstancias, generalmente incluirán o indicarán:

- a) Suficiente información para demostrar que los puntos de su asesoría u otra información sobre la cual está opinando el auditor, estuvieron de acuerdo o conciliados con los registros del cliente y en la información proporcionada.
- b) Que el trabajo ha sido planeado, pudiendo serlo mediante el uso de programas de trabajo, y que el trabajo de todos los ayudantes ha sido supervisado y revisado, indicando así el

cumplimiento de la primera norma relativa a la ejecución del trabajo.

- c) Que relacionado al desarrollo de un trabajo de cumplimientos fiscales el sistema de control interno del cliente ha sido revisado y evaluado en cuanto a determinar el alcance de las pruebas a las cuales se limitaron los procedimientos de revisión, indican la observancia de la segunda norma relativa a la ejecución del trabajo.
- d) Los procedimientos de auditoría seguidos y las pruebas realizadas para obtener evidencia, indican así el cumplimiento con la segunda norma relativa a la ejecución del trabajo. En ese sentido, las anotaciones pueden tener varias formas, incluyendo memorándums, listas de control, programas de trabajo y cédulas que generalmente permitirán la identificación razonable del trabajo realizado por el Auditor.
- e) Como fueron resueltas y tratadas las operaciones extraordinarias y los asuntos fuera de lo común, si los hubiera.

- f) Comentarios adecuados preparados por el auditor, indicando sus conclusiones respecto a aspectos importantes del trabajo.

Propiedad y Custodia

Los papeles de trabajo son propiedad del Auditor Independiente.

Sin embargo, el derecho de propiedad del auditor sobre los papeles de trabajo está sujeto a aquellas limitaciones impuestas por la ética profesional, establecidas para prevenir la revelación indebida por parte del auditor sobre asuntos confidenciales relativos al negocio del cliente.

El Auditor Independiente debe adoptar procedimientos razonables para la custodia de sus papeles de trabajo, debiendo conservarlos por un período de tiempo suficiente de acuerdo con las necesidades de su práctica y, para satisfacer cualquier requerimiento legal con respecto a la conservación de los papeles.

De acuerdo al artículo 47 del Código Tributario el período de Prescripción del Estado es de cuatro años por lo tanto en la asesoría fiscal es conveniente mantener los papeles por este mismo período.



2.1.3. Normas Relativas al Informe**2.1.3.1 Cumplimiento con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.**

El informe debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.1.3.2 Uniformidad en la Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El Dictamen expresará si tales principios han sido observados uniformemente en el período actual, en relación con el período precedente.

2.1.3.3 Revelaciones Informativas Adecuadas

Las revelaciones informativas en los estados financieros, deberán considerarse como razonablemente adecuadas a menos que se indique lo contrario en el informe.

2.1.3.4 Expresión de la Opinión en el Dictamen del Auditor

El Dictamen contendrá, ya sea una expresión de opinión con respecto a los estados financieros, tomados en conjunto, o una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no se puede expresar una opinión en general, deben indicarse las razones.

En todos los casos en que el nombre del auditor esté relacionado con estados financieros, el dictamen debe contener una indicación clara y concisa de la naturaleza del examen del auditor, si la hay, y el grado de responsabilidad que está asumiendo.

Como puede apreciarse las Normas de Auditoría son patrones de medición o modelos que deben acatarse en la prestación de servicios profesionales prestados por el Contador Público y Auditor, sin embargo éstas no son estáticas, sino que evolucionan y cambian de acuerdo con el desarrollo de la prestación de los servicios, las nuevas exigencias de la época moderna, la economía y el desarrollo tecnológico; en tal sentido el Contador Público y Auditor debe estar pendiente de las nuevas publicaciones, con el propósito de formar criterio sobre esas nuevas disposiciones y determinar la corrección de su aplicación.

Actualmente no existen normas relativas al Informe o de Información respecto al servicio de asesoría fiscal que presta el Contador Público y Auditor, sin embargo el trabajo se basa sobre lo que establece el párrafo 600 del SAS 1 que se refiere a "Otros Tipos de Informes", asimismo con la Norma de Auditoría No. 32 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, que en una de sus partes se refiere a Estados Financieros preparados de conformidad con base impositiva de la entidad.

No obstante lo indicado al otorgar Asesoría Fiscal en forma escrita el Contador Público y Auditor debe indicar en su Carta-Informe lo siguiente:

1. Que no se asegura a los asesorados una garantía incuestionable ya que una opinión profesional no necesariamente tiene aceptación por las Autoridades Fiscales.
2. El alcance de su revisión y las limitaciones que tuvo al efectuar y desarrollar su trabajo.
3. Que la responsabilidad en la toma de decisiones es siempre de la administración y no del Contador Público y Auditor.

2.2 LA ETICA PROFESIONAL Y EL C.P.A., EN SU FUNCIÓN DE ASESOR FISCAL.

Como resultado de las conclusiones y recomendaciones a que se arribaron en el Primer Congreso Nacional de Contadores Públicos y Auditores, efectuado en el mes de noviembre de 1985 fueron aprobadas las NORMAS DE ETICA PARA GRADUADOS EN CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA.

El día viernes 27 de Junio de 1986 se realizó la Asamblea General Extraordinaria en la Sede del Colegio de profesionales de las Ciencias Económicas en la cual fueron aprobadas por unanimidad estas normas y desde esta fecha

entraron en vigor las mismas para su observancia general.

A continuación se presenta un resumen de las Normas de Etica:

2.2.1 Aplicabilidad de las Normas

Son de observancia general para los Contadores Públicos y Auditores egresados de las distintas Universidades del país.

2.2.2 Actuación en función del Interés Nacional

Se refiere a que todo profesional tiene el deber de contribuir al desarrollo del País. No debe trabajarle a empresas no autorizadas. Asimismo que es obligación del profesional cumplir y observar que cumplan las leyes del País.

2.2.3 Responsabilidad hacia la Sociedad

Independencia de Criterio

Al expresar su opinión profesional, el Contador Público y Auditor asume la obligación de mantener un criterio libre e imparcial.

Preparación y Calidad Profesional

El Contador Público y Auditor tiene la obligación de mantener su nivel de competencia durante el



ejercicio de su carrera profesional. Sólo deberá contratar trabajos que él, sus asociados y su personal, esperan poder realizar de acuerdo con su competencia profesional.

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.

Responsabilidad Profesional

El Contador Público y Auditor es responsable profesionalmente por los trabajos que se compromete a realizar, sea que los lleve a cabo directamente o a través de sus asociados y su personal.

2.2.4 Responsabilidad hacia quien contrata los servicios

Secreto Profesional

El Contador Público y Auditor tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar

por ningún motivo, los hechos 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 autoridad competente.

Obligación a rechazar tareas que no cumplan con la Moral

Faltarán 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.

Lealtad hacia el contratante de los servicios

El Contador Público y Auditor se abstendrá de aprovecharse de situaciones de las que adquiriera conocimiento, como resultado de su ejercicio profesional, que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

Retribución Económica

Al acordar la compensación económica que le corresponda 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 requerida para llevar a cabo el trabajo solicitado.

2.2.5 Responsabilidad hacia la profesión

Respecto a los colegas y la profesión.

El Contador Público y Auditor, cuidará sus relaciones con colegas, sus colaboradores y las instituciones que agrupan a los profesionales de su especialidad, de manera que sus acciones no menoscaben la dignidad de la profesión, sino que tiendan a enaltecerla.

Dignificación de la Profesión a base de calidad.

Para hacer llegar a quien contrata sus servicios y a la sociedad en general una imagen positiva, consecuente con la buena reputación de la Contaduría Pública, el profesional se valdrá únicamente de su competencia y su calidad personal, así como de la promoción institucional.

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.

El Contador Público y Auditor que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como

objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta, así como contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de su profesión.

2.2.6 Sanciones

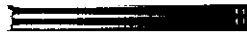
En cuanto se refiere a sanciones se estará a lo que establece la Ley de Colegiación Oficial Obligatoria para el Ejercicio de las Profesiones Universitarias y los Estatutos del Colegio de profesionales de las Ciencias Económicas.

2.2.7 Interpretación, y Modificaciones

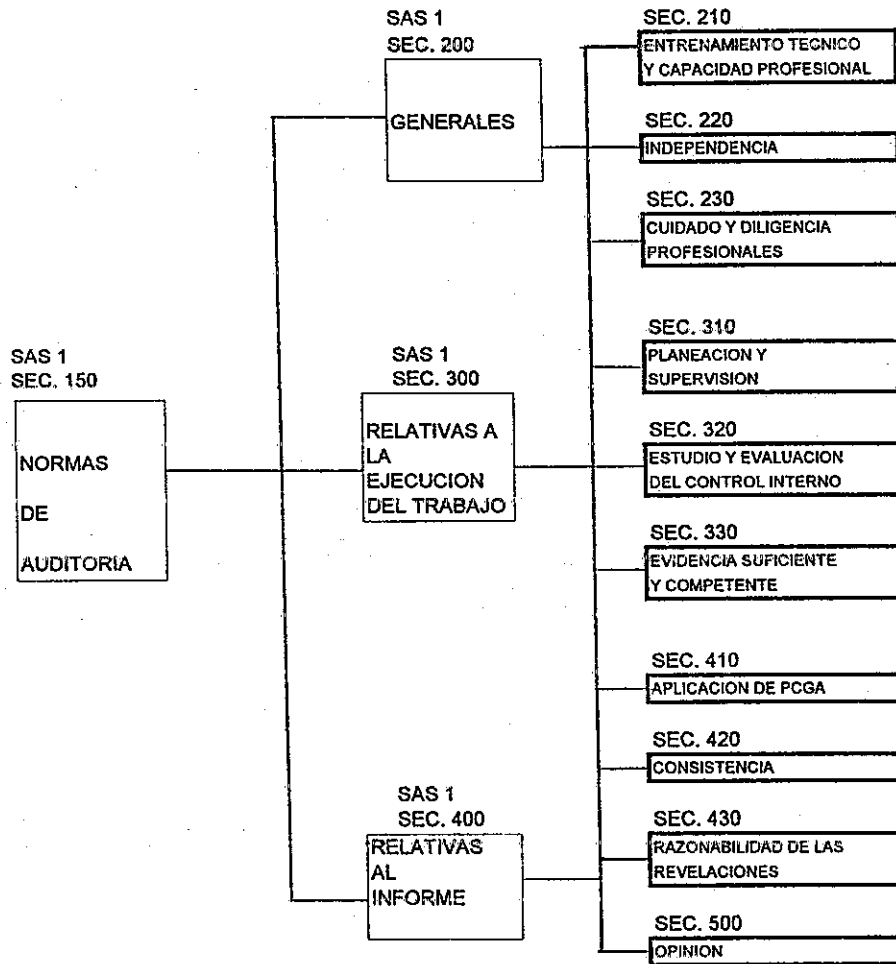
Interpretación. Cualquier duda sobre la interpretación de las normas, será resuelta por el Tribunal de Honor del Colegio.

Modificaciones. Solamente pueden ser modificadas por la Asamblea General Extraordinaria del Colegio, convocada conforme el Artículo 8 de sus Estatutos.

Estas normas de Etica Profesional regulan las relaciones del Contador Público y Auditor, por lo tanto, al prestar servicios de Asesoría Fiscal en todo momento debe de cumplir con las mismas, por lo que su conocimiento y aplicación le son de esencial importancia.



ENLACE DE LAS NORMAS DE AUDITORIA



CAPITULO III

Leyes Objeto de Estudio para la Especialización
en la Legislación Fiscal
Guatemala

Es posible que el Contador Público y Auditor, haya desarrollado durante su vida profesional exclusivamente trabajos de Auditoría Financiera, pero a solicitud de sus clientes o por iniciativa propia se interese en el desarrollo de trabajos de Asesoría Fiscal, algunos medios empleados para obtener experiencia en este campo han sido los siguientes:

- . Solicitar asesoría a colegas, al momento o antes de desarrollar trabajos de esta naturaleza.
- . Colaborar con colegas dedicados a la prestación de este tipo de servicios.
- . Consultar manuales y revistas técnicas sobre servicios de Asesoría Fiscal.
- . Plantear problemas específicos a las entidades encargadas de regular la profesión en el país, a fin de obtener ideas y soluciones adecuadas; Colegio de profesionales de las Ciencias Económicas, Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
- . Participar en congresos profesionales y seminarios relacionados con esta actividad.



Estos y algunos otros factores han ayudado al Contador Público y Auditor a adquirir experiencia en este tipo de servicios, así mismo su personalidad y la forma en que enfoque cada uno de los diferentes trabajos, le han ayudado a perfeccionar y mejorar su calidad y eficiencia en el desarrollo de los mismos.

A continuación se presenta un análisis de lo que son los aspectos más importantes dentro del estudio que puede realizar el Contador Público y Auditor para lograr su especialización en la legislación fiscal Guatemalteca.

3.1 IMPUESTOS

3.1.1 CONCEPTO

Existen varias formas de definir el Impuesto, se exponen las siguientes:

Charles M. Allan lo define como "Contribución que grava a personas, propiedades o negocios para sostenimiento del Estado"

Köhler lo define como "Cargos o gravamen exigible por una unidad gubernamental sobre los ingresos o bienes de una persona, física o jurídica, en beneficio común"

El Código Tributario Guatemalteco, Decreto 6-91, los define de la siguiente manera:

Artículo 11. Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Artículo 12. Arbitrio. Arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades.

Artículo 13. Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado.

Cualquiera que sea la forma de definir los impuestos, estos reúnen determinadas características que son:

Carácter Obligatorio.

La obligación consiste en pagar una cantidad

determinada, normalmente en efectivo.

Su recaudación es de vital importancia para el Estado.

Su pago no compensa la prestación de Servicio Público en particular, recibido por el Contribuyente.

3.1.2 PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LOS IMPUESTOS

El Economista Inglés Adam Smith formuló los llamados cuatro principios fundamentales de los impuestos, siendo éstos los siguientes:

JUSTICIA

Se refiere a la mayor o menor capacidad de pago de cada persona y establece que el que tiene más pague más, el que tiene menos pague menos y el que no tiene no pague, es decir que la tributación sea justa a su capacidad de pago.

CERTEZA

Se refiere a la necesidad de que los Impuestos estén perfectamente definidos en cuanto a la forma, oportunidad y lugar de pago, así como en su cuantía. La persona debe saber que lo que paga por concepto de impuesto está basado en una Ley de observancia general y no obedece a una arbitrariedad.

COMODIDAD

Establece que el pago debe hacerse en la época y en la forma que más convenga al contribuyente.

ECONOMIA

Debe tratarse de que el Impuesto recaudado sea por lo menos igual o mayor que el costo de su recaudación y además, que la persona no pague más de lo que conforme a la Ley corresponda pagar.

En resumen, los impuestos deben ser justos, ciertos, cómodos y económicos, de tal manera que el Estado obtenga una adecuada recaudación de los mismos, no afectando el bienestar de los contribuyentes.

3.1.3 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Existen diferentes clasificaciones de los Impuestos, pero se considera como importante la siguiente:

DIRECTOS

Los Impuestos directos gravan directa y personalmente al sujeto del impuesto y realmente afectan la renta o el patrimonio. Se establecen en virtud de hechos reales como: La persona, la propiedad, la renta, etc. y se recaudan en base a catastro o listas nominativas.



INDIRECTOS

Los Impuestos indirectos graban el consumo y/o el gasto, la producción, la distribución, el comercio interior y exterior, y ciertos actos mercantiles.

La diferencia en esta clasificación radica en el hecho de que los indirectos son fácilmente trasladables, en tanto que los directos no, aunque se puede decir que esto no es definitivo, ya que en la práctica puede darse la traslación de impuestos directos.

Algunos países respaldan fundamentalmente los impuestos directos ya que estos constituyen el mayor porcentaje de sus ingresos tributarios totales, mientras que otros se apoyan en mayor grado en los impuestos indirectos.

3.1.4 TRASLACION DE LOS IMPUESTOS

La traslación es un mecanismo mediante el cual una persona traslada los impuestos para que sean otras las que en definitiva reciban el efecto.

Existen dos formas de trasladar los Impuestos:

PROTRASLACION

La Protraslación o traslado hacia adelante, se da

cuando el sujeto del impuesto aumenta los precios de los bienes y servicios que vende, por el valor del impuesto respectivo.

RETROTRASLACION

La Retrotraslación o traslado hacia atrás, se da cuando el comprador obliga a que se le cobre un precio menor por los bienes y servicios que compra para que el vendedor absorba el Impuesto.

En teoría los Impuestos directos no son susceptibles de ser trasladados, sin embargo, en la práctica si pueden trasladarse aunque tal procedimiento no sea tan evidente.

Algunos Impuestos son susceptibles de ser trasladados por la persona hacia quien van dirigidos en primera instancia, la incidencia en una ley justa es aquella que nos indica quien o quienes en definitiva soportan el pago de los impuestos.

3.2 DERECHO TRIBUTARIO

Para que el Contador Público y Auditor mantenga una calidad profesional aceptable en materia de Derecho Tributario es necesario que procure un conocimiento de la doctrina sobre Derecho Tributario y que se mantenga actualizado en los cambios que vayan surgiendo en el campo de la legislación



tributaria guatemalteca.

El objetivo no es hacer un desarrollo completo del Derecho Tributario pero si es necesario comentar aspectos que son relevantes para la aplicación de cualquier ley tributaria en nuestro país.

3.2.1 JERARQUIA DEL ORDENAMIENTO JURIDICO TRIBUTARIO EN GUATEMALA.

3.2.1.1 CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA

El ordenamiento jurídico en general está determinada su jerarquía en el artículo 175 de la Constitución política de la República de Guatemala, el cual textualmente indica:

"Artículo 175. Jerarquía Constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas Ipso Jure".

3.2.1.2 LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL

El artículo 9 de la Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 dice:

"ARTICULO 9. Supremacía de la Constitución. Los tribunales de justicia observarán siempre el principio

de la jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República sobre cualquier otra ley, o tratado internacional, salvo los tratados o convenciones sobre Derechos Humanos ratificados por Guatemala, que tienen prevalencia sobre el derecho interno. Carecen de validez las disposiciones que contradigan a una norma de jerarquía superior"

3.2.1.3 CODIGO TRIBUTARIO

Respecto a la jerarquización del ordenamiento jurídico en general se observa lo mencionado anteriormente, en materia tributaria. Se encuentran expresas en el artículo 2 del Código tributario, Decreto 6-91, las fuentes y jerarquización del ordenamiento tributario, el cual indica:

"ARTICULO 2. Fuentes. Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones Constitucionales
2. Las Leyes, los Tratados y las Convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los Reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo".

En primer lugar es necesario que, estemos conscientes que



la principal fuente del derecho tributario es la ley y entre éstas la que ocupa el primer lugar; a causa de las diferentes categorías es la Constitución Política de la República de Guatemala, y principalmente sus artículos 239 Principio de legalidad y el 243 Principio de capacidad de pago.

Se destaca la importancia que tiene el artículo 239 de la Constitución, dado que sobre él descansa nuestro sistema tributario; el mismo establece:

"Artículo 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y

f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas Ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación".

Como puede observarse este artículo define las bases especiales de recaudación que toda ley tributaria debe contener, pero lo más importante es que deben ser establecidas por el Congreso de la República, por lo tanto cualquier modificación a esas bases que otra institución pretenda hacer se considera nula Ipso Jure, como lo sería el caso de un reglamento de cualquier ley, circulares o formularios para el pago de cualquier tributo.

El artículo 243 de la Constitución Política establece el Principio de capacidad de pago, lo que hace que tenga su propia importancia para su estudio, e indica:

"Artículo 243. Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco".

De acuerdo a este principio ningún impuesto podrá ser confiscatorio y deberá ser justo y equitativo considerando la capacidad de pago del contribuyente.

3.3 ASPECTOS A TOMAR EN CUENTA EN EL ESTUDIO Y ANALISIS DE UNA LEY TRIBUTARIA

3.3.1 ASPECTOS GENERALES

Para una adecuada interpretación de cualquier ley tributaria el Contador Público y Auditor debe estar consciente de la importancia de tomar en cuenta la normativa jurídica que se relaciona con la materia tributaria como lo son:

La Constitución Política de l República de Guatemala.

El Código Tributario.

- . La Ley del organismo judicial.
- . Código penal.
- . Derecho internacional.
- . Doctrina de principios generales de derecho.
- . Doctrina de Derecho Tributario.

Para iniciar el análisis de cualquier ley tributaria es necesario identificar las bases de recaudación tales, como:

- . El hecho generador
- . Las exenciones
- . El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.
- . La base imponible.
- . Depuración de la base imponible, a través de aplicar:
 - Las deducciones.
 - Los descuentos.
 - Las reducciones.
- . El tipo impositivo.
- . Las infracciones y sanciones tributarias.

3.3.2 INTERPRETACION E INTEGRACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Al analizar una ley tributaria es importante conocer el procedimiento para interpretar e integrar las normas de una ley, principalmente cuando las mismas no son claras; es decir, hay necesidad de interpretación.



Para la interpretación e integración de una ley tributaria, en caso de duda, debemos seguir el ordenamiento siguiente:

3.3.2.1 CODIGO TRIBUTARIO

Los siguientes artículos que se presentan deben ser considerados como fundamentales:

PRINCIPIOS

"ARTICULO 4. Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial".

Como puede observarse en este artículo, está expresada la forma integral que debe aplicarse para interpretar una ley en materia tributaria.

INTEGRACION

"ARTICULO 5. Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos

pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias".

Lo indicado en este artículo claramente establece las limitaciones que lleva la aplicación del artículo 4to explicado en el párrafo anterior.

Este artículo es un desarrollo del artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y confirma que las bases de recaudación no pueden ser alteradas por ninguna forma de interpretación o integración, principalmente la analógica, aunque estén consideradas en el artículo 4 del Código Tributario.

3.3.2.2 LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL

Respecto a la Ley del organismo judicial es importante señalar que los artículos que tienen íntima relación con la interpretación son:

INTERPRETACION

"Artículo 10. Interpretación de la ley. Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales.

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma, se podrán aclarar, atendiendo el orden siguiente:

- a) A la finalidad y el espíritu de las misma;
- b) A la historia fidedigna de su institución;
- c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;
- d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho".

IDIOMA

"Artículo 11. Idioma de la ley. El idioma oficial es el español. Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente.

Si una palabra usada en la ley no aparece definida en el Diccionario de la Real Academia Española, se le dará su acepción usual al país, lugar o región de que se trate.

Las palabras técnicas utilizadas en la ciencia, en la tecnología o en el arte, se entenderán en su sentido

propio, a menos que aparezca expresamente que se han usado en sentido distinto."

INTEGRIDAD

"Artículo 12. Integridad de las disposiciones especiales. La ley que tenga por objeto aclarar o interpretar otra ley, no produce efectos respecto a actos ejecutados, ni respecto a la cosa juzgada."

PRIMACIA

"Artículo 13. Primacía de las disposiciones especiales. Las disposiciones especiales de las leyes, prevalecen sobre las disposiciones generales."

De lo analizado anteriormente se puede concluir que los métodos de interpretación e integración reconocidos en materia tributaria serán aplicables, siempre y cuando no alteren las bases de recaudación establecidas en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala; es decir, que sí podrán aplicarse para todo lo relacionado con el cobro administrativo del tributo y procedimientos que faciliten su recaudación.

Al efectuar un análisis de una ley en particular, el Contador Público y Auditor debe tener pleno



conocimiento de las definiciones dentro del Derecho tributario, o sea la base doctrinal o teórica y simultáneamente, enmarcarlas dentro de nuestro ordenamiento jurídico impositivo.

En adición a lo anterior es conveniente, que para llegar a formar su propio criterio respecto a una interpretación, seguir el procedimiento siguiente:

1. Reunir todos los antecedentes del caso concreto; es decir, técnicos, contables y legales.
2. Analizarlo de acuerdo a su conocimiento en materia tributaria.
3. Formarse una conclusión previa respecto al caso.
4. Solicitar opinión de las autoridades fiscales.
5. Cambiar impresiones con un Abogado (con conocimientos de aspectos fiscales), a efecto de confirmar o aclarar aspectos meramente legales.
6. Con base en la información anterior llegar a formar su propio criterio.

3.4 LEYES OBJETO DE ESTUDIO

De acuerdo a la naturaleza o actividad a que se dedican las personas naturales o individuales y jurídicas en Guatemala el Contador Público y Auditor para lograr su especialización en la Legislación Fiscal Guatemalteca debe

de atender para su estudio la distribución o división siguiente:

3.4.1 CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA

3.4.2 LEYES TRIBUTARIAS APLICABLES EN FORMA GENERAL

- . Código Tributario Decreto, 6-91
- . Código de Comercio Decreto, 2-70
- . Código de Trabajo Decreto, 1441
- . Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92
- . Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92
- . Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92
- . Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, Decreto 32-95
- . Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros, Decreto 26-95
- . Ley Orgánica y Acuerdos de Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- . Ley del Impuesto Unico Sobre Inmuebles, Decreto 62-87
- . Ley del Impuesto Sobre Circulación de vehículos, Decreto 67-87.

3.4.3 LEYES PARA ENTIDADES FINANCIERAS

- . Ley Monetaria, Decreto No. 203, del Congreso de la República.

- . Ley del Banco de Guatemala, Decreto 215 del Congreso de la República.
- . Ley de Bancos, Decreto No. 315 del Congreso de la República.
- . Ley de Especies Monetarias, Decreto No. 265.
- . Ley de Constitución y Organización de Empresas de Seguros, Decreto Ley No. 473.
- . Ley de Inversiones y Control de Empresas de Seguros y de Fianzas, Decreto no. 854
- . Ley de Almacenes Generales de Depósito, Decreto No. 1746 del Congreso de la República.
- . Ley de Sociedades Financieras Privadas, Decreto Ley No. 208.
- . Ley del Mercado de Valores y Mercancías, Decreto 34-96.
- . Manuales de Procedimientos y Regulaciones Contables de la Superintendencia de Bancos.
- . Les son aplicables todas las leyes indicadas en el punto 3.4.2 de Aplicación General.

3.4.4 LEYES PARA EMPRESAS COMERCIALES, INDUSTRIALES Y AGRICOLAS.

- . Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89.
- . Ley de Zonas Francas. Decreto 65-89

- . Ley de Bebidas Alcohólicas; cervezas y otras bebidas Decreto 74-84
- . Ley de Tabacos y sus productos. Decreto 31-81
- . Ley de Producción de Banano. Decreto 31-81
- . Ley de fomento de Ganadería de Leche Decreto 72-73
- . Ley de Fomento Avícola. Decreto 63-87
- . Les son aplicables todas las leyes indicadas en el punto 3.4.2 de Aplicación General.

3.4.5 LEYES DE INCENTIVOS FISCALES

- . Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. Decreto Número 29-89 del Congreso de la República.
- . Ley de Zonas Francas. Decreto Número 65-89 del Congreso de la República.
- . Ley Forestal . Decreto Número 101-96 del Congreso de la República.
- . Ley de Tabacos y sus productos. Decreto 61-77
- . Ley de Bebidas alcohólicas, cervezas y otras bebidas. Decreto 74-84.
- . Ley de Producción del Banano. Decreto Número 31-81 del Congreso de la República.
- . Ley de Fomento de al Desarrollo de fuentes nuevas y Renovables de Energía. Decreto Ley Número 20-86.

- . Ley de Fomento de la Ganadería de Leche. Decreto Número 72-73 del Congreso de la República.
- . Ley de Fomento Turístico Nacional; Decreto Número 25-74 del Congreso de la República.
- . Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo. Decreto Número 38-92.
- . Ley de Minería. Decreto Ley Número 69-85.
- . Ley General de Electricidad.

3.4.6 OTRAS LEYES

- . Ley del Organismo Judicial. Decreto 2-89
- . Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto-Ley 107
- . Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96.
- . Ley del Ministerio de Finanzas Públicas. Decreto 106-71
- . Ley de Contrataciones del Estado. Decreto 57-92
- . Ley General de Cooperativas. Decreto No. 82-78
- . Etc.

3.5. EJEMPLOS

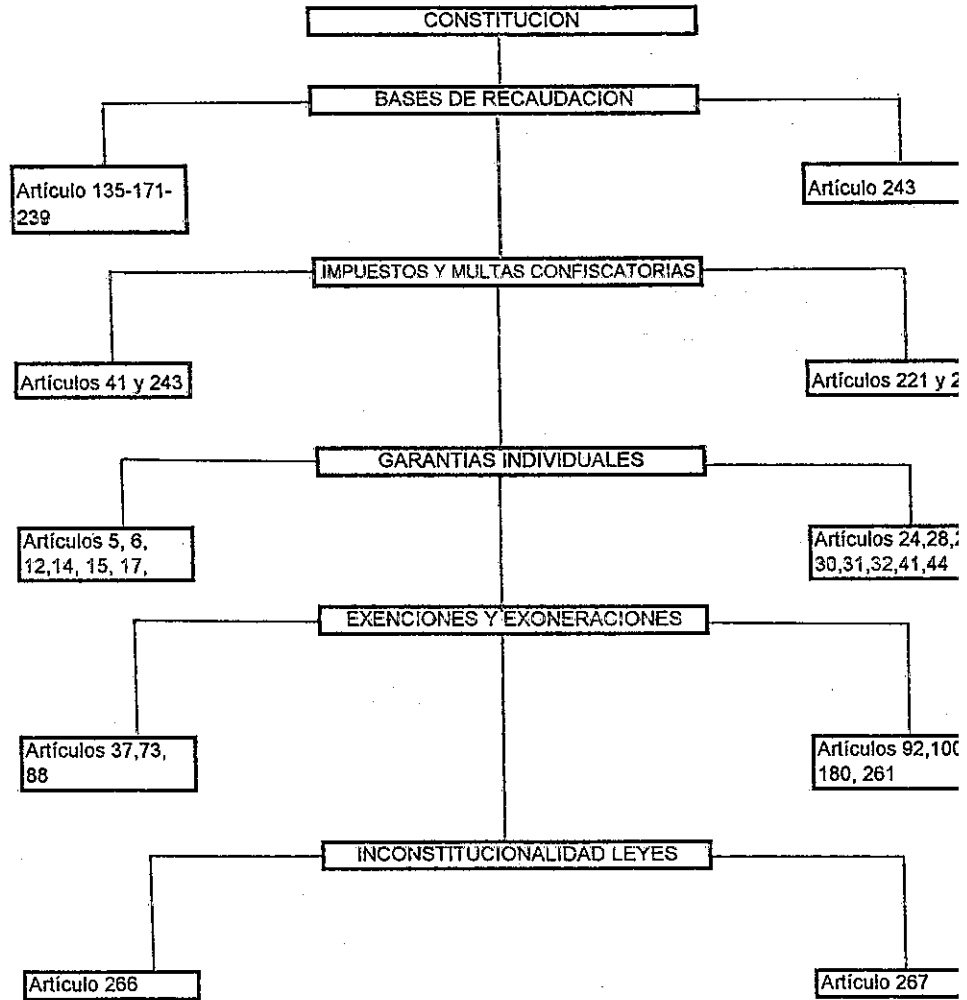
Como ejemplos se presentan a continuación lo siguiente:

3.5.1 Diagrama de Análisis Constitucional

3.5.2 Jerarquía Constitucional

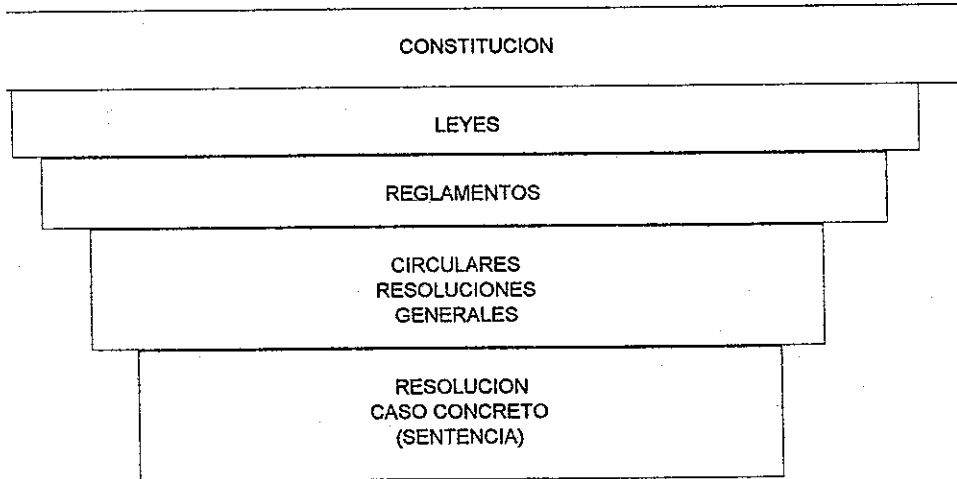
3.5.3 Flujograma del Procedimiento de acción de Inconstitucionalidad

DIAGRAMA DE ANALISIS CONSTITUCIONAL

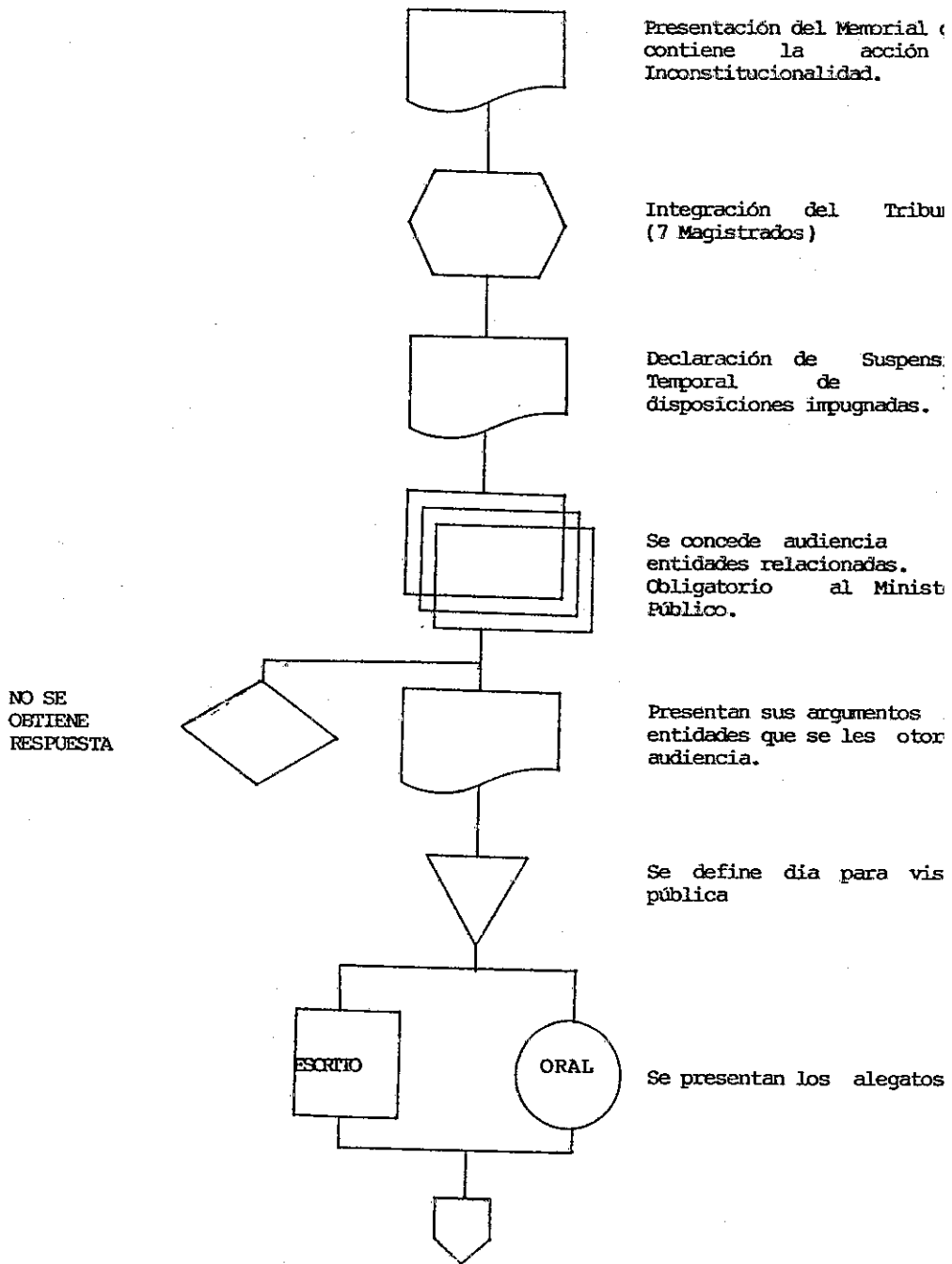


JERARQUIA CONSTITUCIONAL

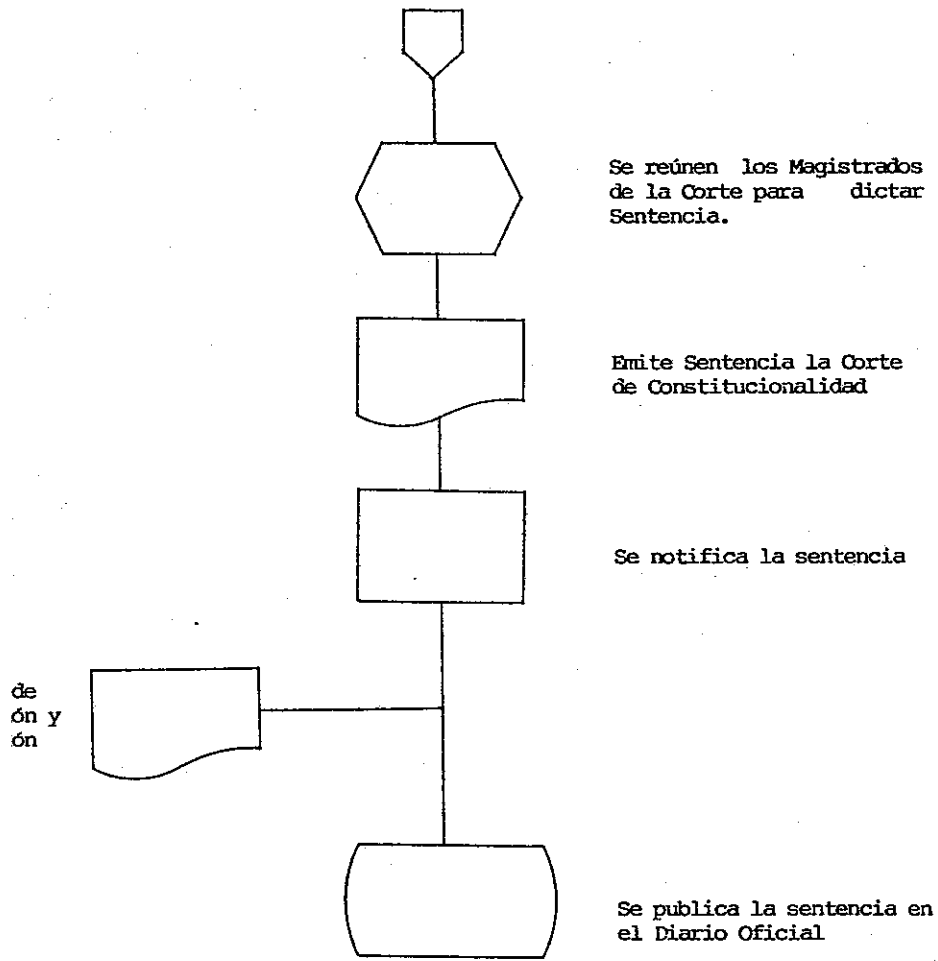
ARTICULO 175



FLUJOGRAMA DEL PROCEDIMIENTO DE ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD



FLUJOGRAMA DEL PROCEDIMIENTO DE ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD



CAPITULO IV

**Formas de prestar los servicios como
Especialista Fiscal**

Se considera que toda prestación de servicios del Contador Público y Auditor relacionado a la práctica fiscal cubre todas aquellas actividades profesionales relativas a impuestos realizadas por el Contador Público y Auditor personalmente o por el personal de la Firma a cargo del Departamento de Impuestos.

En esta rama de servicios el Contador Público y Auditor puede prestar sus servicios de acuerdo a su posición:

4.1 En forma Dependiente

Cuando el Profesional se encuentra trabajando como parte del personal de la empresa; es decir, es empleado y recibe a cambio de sus servicios un sueldo o salario; en otras palabras forma parte activa de la Administración de la Empresa que lo ha contratado.

4.2 En forma Independiente

De esta forma, el profesional sus servicios los presta por medio de su oficina en forma personal directa o bien si ha organizado una Firma en Asociación con otros Profesionales; sus servicios los prestará por medio del staff de personal que conforma el Departamento de Impuestos.

4.3 Oficina Individual

Se comprende que es en forma individual cuando el Contador Público y Auditor organiza su propia oficina; es decir, no efectúa ninguna asociación con otro profesional.

Normalmente el Contador Público y Auditor contrata personal para que colaboren con él en el desarrollo de los trabajos que realiza.

4.4 Firma Profesional

Esta forma de prestación de servicios es aquella cuando el Contador Público y Auditor se asocia con otros Contadores Públicos y Auditores o bien con otros profesionales afines al desarrollo de los servicios que desean prestar.

Es aquí donde nació la división de la prestación de servicios en tres ramas, siendo éstas los Departamentos de Auditoría, Departamento de Impuestos y Departamento de Consultoría, como el tema del presente trabajo es la Especialización del Contador Público y Auditor como Asesor Fiscal se procederá más adelante a presentar algunos aspectos relacionados con el Departamento de Impuestos de una Firma de Contadores Públicos y Auditores.

Las características de cada una de las formas indicadas son variadas; sin embargo, dentro del desarrollo del presente

trabajo se describen los servicios en forma independiente, toda vez que se considera que es el medio por el cual el Contador Público y Auditor logra su desarrollo Profesional y su especialización en el campo fiscal.

En primer lugar se puede indicar que en nuestro país el crecimiento de la prestación de los servicios del Contador Público y Auditor a través de una firma, ha generado el desarrollo de la Profesión; existen algunos aspectos importantes que deben ser considerados por el Contador Público y Auditor encargado del Departamento de Impuestos de una Firma, quien es el responsable de prestar los servicios como especialista fiscal.

En el desempeño de sus funciones, los asesores de impuestos tienen ciertas responsabilidades con sus clientes, con las autoridades fiscales, con la profesión, con la firma y con ellos mismos. De vez en cuando estas responsabilidades pueden entrañar cierto grado de conflicto y crear problemas difíciles en la práctica. Mientras que en un caso de duda normalmente se puede tomar una posición favorable al cliente, en todo caso tiene que haber un nivel aceptable de soporte objetivo a la posición adoptada, commensurado con las más altas normas de moral e integridad.

De acuerdo a lo indicado el Contador Público y Auditor

prestará sus servicios ya sea en forma individual o por medio de una firma, este segundo caso es el que más ha permitido la especialización del Contador Público y Auditor como Asesor Fiscal, por lo tanto considerándolo de suma importancia a continuación se presenta la información de los servicios base para un Departamento de Impuestos de una Firma de Contadores Públicos y Auditores.

4.4.1 Trabajo fiscal relacionado con auditoría

El departamento de impuestos asistirá al departamento de auditoría en la revisión de provisiones de impuestos, en los trabajos de auditoría. Ante todo, éstos serán sobre auditorías completas, aunque también puede darse asistencia en auditorías de alcance limitado, en investigaciones especiales, valuaciones, etc. La responsabilidad global de la dirección de estos trabajos corresponde al socio encargado de la auditoría y el departamento de impuestos solamente apoya dicha responsabilidad.

4.4.2 Servicios de cumplimiento fiscal

Los servicios de cumplimiento fiscal consisten en la preparación de declaraciones de impuestos y correspondencia con las autoridades fiscales.

Revisión de declaraciones de impuestos, acuerdos de pagos de impuestos y asistencia en auditorías

fiscales. Elaboración de Audiencias, Recursos de Revocatoria y otros ante las autoridades fiscales o juzgados si es necesario.

4.4.3 Consultoría fiscal

Es necesario asegurarse que el cliente comprende que la firma actúa como asesora y queda entendido que cualquier decisión corresponde al cliente después de que él haya dado consideración mesurada al asesoramiento prestado. El asesoramiento, ya sea prestado oralmente o por escrito, debe ser entregado en una forma estructurada que le permita al cliente seguir la lógica de los argumentos y evaluar el grado de riesgo al que está expuesto, para así quedar en posición de tomar una decisión basada en su propio juicio.

4.4.4 Servicios de asesoría legal

Cuando la práctica fiscal de la firma presta servicios de asesoría legal, la firma debe indicar la política sobre el grado al cual dichos servicios de asesoría legal pueden ser otorgados. Cuando dichos servicios son prestados, también debe indicar los controles que deben ser mantenidos en la prestación de los mismos y por medio de quien se realizan, ya sea por medio de Abogado externo o como parte del personal de la firma.

4.4.5 Asesoría oral y escrita

La correspondencia fiscal es el medio o evidencia sobre la comunicación con el cliente e incluye asesoramiento y cartas formales expresando opiniones al cliente y a consultores profesionales u otros representantes del cliente; cartas formales de notificación y cartas que contienen argumentos a las autoridades fiscales pertinentes; solicitudes de información y cartas de envío de información al cliente o a las autoridades fiscales. Incluye cartas, telefax, notas sobre conversaciones telefónicas, reuniones, etc.

4.4.6 Papeles de trabajo y archivos

Los papeles de trabajo consisten en el material original preparado o suministrado por el cliente, el asesor del cliente, el departamento de auditoría o el departamento de impuestos de la firma.

Con respecto a trabajos de cumplimiento fiscal, los papeles de trabajo deben ser preparados en forma tal que todos los montos contenidos en las declaraciones de impuestos y todas las posiciones legales adoptadas en la preparación de las declaraciones de impuestos, puedan ser encontradas en el material original.

Todo material original que no se encuentre en los archivos de auditoría debe ser retenido en los archivos de impuestos.

4.4.7 Biblioteca

El departamento de impuestos debe mantener una biblioteca acorde con la alta calidad de los servicios fiscales. Esto significa que la biblioteca tiene que ser tan completa como sea posible y estar actualizada.

La biblioteca debe ser permanentemente accesible. Se recomienda no mantener la biblioteca en un salón de conferencias o en la oficina de un socio, donde no sea accesible mientras se realizan reuniones.

La biblioteca debe contener un juego completo de textos sobre las leyes de nuestro país, resoluciones administrativas, Resoluciones de Junta Monetaria y publicaciones, todos los comentarios y publicaciones periódicas sobre materia fiscal, así como publicaciones especiales de los textos y fallos de la Corte de Constitucionalidad sobre doble tributación o inconstitucionalidades, etc.

4.4.8 Personal

De acuerdo con el deseo de prestar servicios con la más alta calidad, se deben reclutar los candidatos con las mejores cualidades. En este caso, los candidatos deben proporcionar las mejores credenciales de acuerdo a su nivel y de acuerdo a las políticas de la Firma.

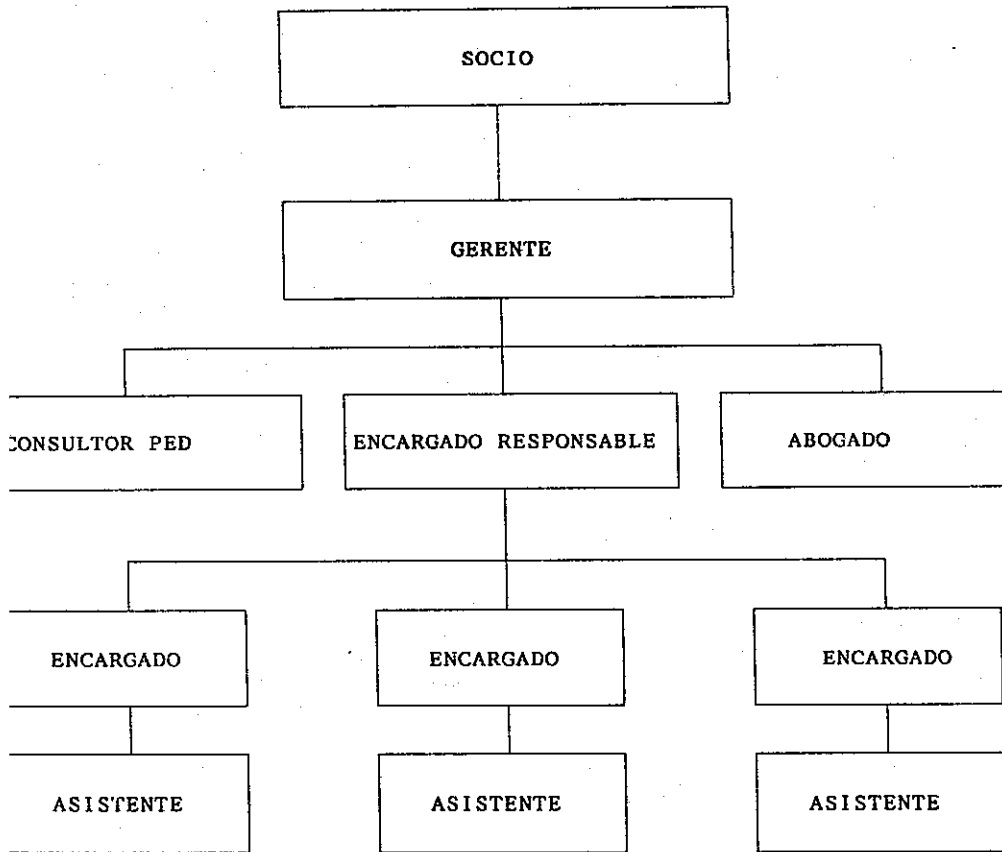
Cada miembro del staff o del grupo de gerencia debe ser formalmente evaluado por sus superiores por lo menos una vez al año.

Además de la evaluación formal mencionada en el párrafo anterior, anualmente se debe llevar a cabo una sesión de consejo y desarrollo de la carrera con cada profesional.

4.4.9 Estructura del Departamento de Impuestos

A continuación se presenta un organigrama por medio del cual se sugiere la estructura que puede tener un Departamento de Impuestos de una Firma de Contadores Públicos y Auditores.

ORGANIGRAMA DEL DEPARTAMENTO DE IMPUESTOS



CONCLUSIONES

El Contador Público y Auditor es un profesional con conocimientos en materia contable y de Auditoría; sin embargo, debe tener también conocimientos de las ciencias o técnicas que se relacionen con el desarrollo de su trabajo, de tal manera que pueda detectar en cualquier momento las repercusiones en la empresa bajo examen y sus efectos.

Es decir, el campo de acción del Contador Público y Auditor actualmente no se limita únicamente a los servicios profesionales que tradicionalmente ha prestado de Auditoría de Estados Financieros, sino que ha tenido que cubrir áreas tales como Procesamiento Electrónico de Datos, Recursos Humanos, Consultoría Administrativa y Asesoría Fiscal entre otros; lo cual ha generado naturalmente la especialización en cada rama para la mejor prestación de sus servicios, estas especializaciones no están reconocidas como en otras profesiones, por ejemplo las de Medicina e Ingeniería.

2. El Contador Público y Auditor mantiene un nivel aceptable como Asesor Fiscal, y presta un servicio profesional de calidad, tiene firmes sus conocimientos y un espíritu de

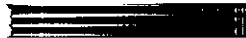
investigación constante dentro del ordenamiento jurídico tributario vigente en el País, mantiene una actualización profesional a través de seminarios, congresos, revistas especializadas, artículos de prensa y bibliografía específica.

3. Para la especialización existe la dificultad del estudio y conocimiento de las Leyes Tributarias, derivado a la dispersión de las mismas, lo cual hace necesario promover la reunión y codificación de las leyes relacionadas, agrupándolas de acuerdo a las distintas actividades económicas.
4. El Contador Público y Auditor en la prestación de servicios de Asesoría Fiscal, como en todos sus actos profesionales, observa y aplica las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, así como las Normas de Etica Profesional, con la finalidad de garantizar la integridad en el cumplimiento de su servicio profesional.
5. Las Leyes Tributarias deben sujetarse a lo preceptuado en la Constitución Política, se observa que aún mantienen violaciones y discrepancias que deben corregirse para preservar el régimen de legalidad. Algunas de las

disposiciones que regulan infracciones, sanciones y procedimientos en materia tributaria, violan Normas Constitucionales, especialmente lo que se refiere al debido proceso y al cobro anticipado de impuestos.

6. La responsabilidad del Contador Público y Auditor, que actúa como Asesor Fiscal, queda bien definida cuando son solicitados sus servicios profesionales en forma escrita, para no dejar ninguna duda en cuanto a lo que esperan recibir de sus servicios. Discute con su cliente la extensión del trabajo a realizar, ya que la asesoría fiscal consiste en opinar, aconsejar o sugerir las posibles soluciones; no podrá asegurar los resultados que se obtendrán como consecuencia de su asesoría y debe dejar claro que definitivamente la responsabilidad de la decisión corresponderá exclusivamente a la administración.

7. Los servicios del Contador Público y Auditor son prestados en forma Dependiente o Independiente; sin embargo, de acuerdo al desarrollo de la profesión actualmente son prestados por medio de asociaciones de profesionales, formando lo que se conoce como "Firmas de Contadores Públicos", en las cuales se ha logrado en mayor grado la especialización, prestando sus servicios por medio de tres departamentos que son: Auditoría, Consultoría e Impuestos.



RECOMENDACIONES

1. Que el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas en forma conjunta con el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores hagan las gestiones necesarias a efecto que las Universidades del País por medio de sus Facultades de Ciencias Económicas y específicamente en las Escuelas de Auditoría, se inicie el proceso del reconocimiento de las diferentes especializaciones que el Contador Público y Auditor tiene en la prestación de sus servicios, tal y como ocurre en otras profesiones.

2. Que en la Maestría en Consultoría Tributaria, que recién se inició a impartir en la Universidad de San Carlos de Guatemala, se tomen las precauciones necesarias y el control respectivo a efecto se garantice la finalización de la misma y no suceda lo que sucedió en la Universidad Rafael Landívar cuando inició la misma maestría y no fue posible lograr que un solo profesional terminara sus estudios; asimismo que no suceda lo que actualmente está sucediendo en la Maestría en Auditoría Computarizada que se encuentra suspendida temporalmente.

3. Que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores por medio de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría se proceda a implementar las Normas específicas al Informe para los trabajos relacionados a la prestación de servicios de Asesoría Fiscal; asimismo que se consideren las Normas de Etica para la prestación de este servicio que se propusieron en el IV Congreso Nacional de Contaduría Pública, actualizados a la presente fecha.
4. Que todo Contador Público y Auditor comprenda que la especialización en ramas específicas para la prestación profesional de sus servicios, es actualmente necesaria y que por lo tanto, podrá ser un profesional de la Contaduría Pública y Auditoría que presta servicios en forma general, pero es más recomendable prestarlo por áreas de especialización, que le permitan prestarle un mejor servicio a su cliente, como sucede en otras profesiones.
5. Que todo Contador Público y Auditor debido a la creciente demanda de servicios de asesoría fiscal, programe la forma de estudiar las bases que esto demanda y especialmente, que por lo menos forme su propia biblioteca que contenga la literatura necesaria y no, que solamente se actualice en

las reformas fiscales que constantemente existen en el País, sino que trate de cubrir aspectos más de fondo para la prestación del servicio.

6. Que el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, tomando en consideración el material que existe en nuestro país en relación con la Legislación Tributaria, inste al Congreso de la República, al Organismo Judicial y al Ministerio de Finanzas Públicas, para que en la elaboración de nuevas leyes o modificaciones a leyes tributarias, siempre participen en su elaboración y revisión profesionales designados por el Colegio.

BIBLIOGRAFIA

- Declaraciones Sobre Normas de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) Traducción efectuada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC.
- Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
- Compendio de Leyes y Reglamentos sobre el Ejercicio de la Profesión y Plan de Prestaciones de los Profesionales de las Ciencias Económicas, publicado por la Junta Directiva 1995-1996 del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas.
1. Normas de Etica para graduados en Contaduría Pública y Auditoría, publicados por la Junta Directiva 1990-1991 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
5. Diccionario Para Contadores. Erick Kohler. Editorial Hispano América, S.A. España

6. Manual del Contador Público. Facultad de Comercio y Administración. Universidad Nacional Autónoma de México. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos
7. Auditoría Práctica. Luis Ruiz de Velasco y Alejandro Prieto Editorial Banca y Comercio S.A. de C.V. México 1986.
8. Derecho Fiscal Mexicano. Luis Martínez López. Ediciones Contables y Administrativas S.A. de C.V. México 1986.
9. Principios de Derecho Tributario. Luis Humberto Delgadillo Editorial PAC México 1986.
10. En Defensa del Contribuyente. Hernán Alberto González Parada Editorial TEMIS, S.A. Colombia 1997.
11. Política fiscal en América Latina. Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos México, D.F.
12. Proyección Social del Contador Público y Auditor. José Vásquez Bonilla. Litoarte, México.

13. Material de Entrega del III, IV, V Y VI Congresos Nacionales de Contaduría Pública 1991-1997.
14. Revistas Auditoría y Finanzas, publicación del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Varios artículos relativos al tema.
15. Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala 1992.
16. Manual de la Práctica Profesional. Deloitte Touche Tohmatsu International, Primera Edición en Castellano 1996.
17. Constitución Política de la República de Guatemala.
18. Leyes indicadas en el desarrollo del trabajo.