

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS



“CONSULTORIA FISCAL PARA UNA EMPRESA HOTELERA”

DIGBY YANETH CASTRO GARCIA

GUATEMALA, JULIO 2004

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS



“CONSULTORIA FISCAL PARA UNA EMPRESA HOTELERA”

TESIS

**Presentada a la Junta Directiva de la
Facultad de Ciencias Económicas**

Por

DIGBY YANETH CASTRO GARCIA

**Previo a Conferírsele el Título de
CONTADORA PUBLICA Y AUDITORA**

**En el Grado Académico de
LICENCIADA**

Guatemala, julio 2004.

**JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

Decano	Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera
Secretario a.i.	Lic. Oscar Rolando Zetina Guerra
Vocal 1°.	Lic. Canton Lee Villela
Vocal 2°.	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 3°.	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4°.	P.M.P. Juan Francisco Moreno Murphy
Vocal 5°.	B.C. Jairo Daniel Dávila López

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS
EXAMENES DE AREAS PRACTICAS BASICAS**

Matemática – Estadística	Lic. Víctor Manuel Cifuentes Rodas
Contabilidad	Lic. Pedro Rolando Brol Liuti
Auditoría	Lic. Esperanza Roldán de Morales

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL
EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

Presidente	Lic. Jorge Alberto Trujillo Corzo
Examinador	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado
Examinador	Lic. Olivio Adolfo Cifuentes Morales

AUTORIZACION DE IMPRESION

ACTO QUE DEDICO

A Dios

Fuente inagotable de sabiduría, el único y soberano, a él sea la honra.
“Gracias Señor, por guiar mi camino y ayudarme a alcanzar este triunfo”

A mi hija *Andrea Fabiola*

Mi primera herencia de amor, mi gran tesoro y mi inspiración de lucha para alcanzar este triunfo.

A mi amado esposo *Erik Arturo*

Por ser el hombre y esposo perfecto para mí y por su apoyo incondicional.

A mis padres

Francisco de Jesús Castro Palma y Dilia Amparo García de Castro
Que con su apoyo y cariño incomparable desde niña y hasta hoy, han propiciado este y muchos momentos más de éxito en mi vida.

A mis hermanos

Luis Rodolfo, José Francisco, Edna Guisela, Marlon Ottoniel y Ana Concepción comparto con ustedes este triunfo con mucho amor y cariño.

Mi agradecimiento especial a

Lic. Eduardo Carrillo González y Lic. Werner Molina Klee por la valiosa ayuda que me brindaron en el desarrollo de este trabajo.

A usted

Por acompañarme en este momento tan especial de mi vida.

INDICE

Página

INTRODUCCION

CAPITULO I

LA EMPRESA HOTELERA

1.1	Antecedentes de la hotelería en Guatemala	1
1.2	Definición de empresa hotelera	1
1.3	Elementos de la empresa hotelera	2
1.3.1	Humano	2
1.3.1.1	Patrono	2
1.3.1.2	Trabajador	3
1.3.1.3	Huésped	3
1.3.1.4	Usuario	3
1.3.2	Físico.....	3
1.4	Clasificación de los establecimientos de hospedaje.....	3
1.4.1	Hoteles de cinco estrellas	4
1.4.2	Hoteles de cuatro estrellas	4
1.4.3	Hoteles de tres estrellas	4
1.4.4	Hoteles de dos estrellas.....	5
1.4.5	Hoteles de una estrella	5
1.5	Principales obligaciones tributarias	5
1.5.1	Impuesto sobre la Renta	7
1.5.2	Impuesto al Valor Agregado.....	7
1.5.3	Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias	8
1.5.4	Impuesto sobre Productos Financieros	9
1.5.5	Impuesto de Timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos ..	9
1.5.6	Impuesto único sobre Inmuebles	10
1.5.7	Impuesto de turismo	10

CAPITULO II

CONSULTORIA FISCAL

2.1	Antecedentes	11
-----	--------------------	----

	<u>Página</u>
2.2 Definición de consultoría fiscal.....	15
2.3 Objetivos	16
2.4 Tipos de servicios	17
2.4.1 Revisiones de cumplimiento fiscal	19
2.4.2 Revisiones fiscales en forma preventiva	19
2.4.3 Servicio de consultas sobre asuntos fiscales específicos	20
2.4.4 Diagnóstico y planeación fiscal	20
2.4.5 Asistencia en la impugnación de ajustes	20
2.4.6 Determinación de los efectos fiscales en transacciones por realizarse	22
2.4.7 Asesoría en asuntos internacionales de impuestos	22
2.5 Riesgos del consultor fiscal	22
2.5.1 Riesgo de control	23
2.5.2 Riesgo de detección	23
2.5.3 Riesgo inherente	24
2.6 Ética profesional del consultor fiscal	24
2.6.1 Actuación en función de interés nacional	24
2.6.2 Responsabilidad hacia la sociedad	24
2.6.3 Responsabilidad hacia quien contrata los servicios	25
2.6.4 Responsabilidad hacia la profesión	25

CAPITULO III

REGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES CONTENIDAS EN LA LEGISLACION GUATEMALTECA

3.1 Infracciones tributarias como sujeto pasivo	27
3.1.1 Infracciones sancionadas con cierre temporal	28
3.1.2 Mora	28
3.1.3 Intereses resarcitorios a favor del fisco	29
3.1.4 Omisión del pago de tributos.....	29
3.1.5 Resistencia a la acción fiscalizadora	29
3.1.6 Incumplimiento de las obligaciones formales	29
3.2 Infracciones tributarias como agente de retención o percepción.....	30
3.2.1 Retenciones que deben ser aplicadas por las empresas hoteleras	31
3.2.2 Sanciones	31

	<u>Página</u>
3.3 Sanciones penales para la empresa, empleados y representantes legales	32
3.3.1 Delitos	32
3.3.1.1 Defraudación tributaria	32
3.3.1.2 Apropiación indebida de tributos	34
3.3.1.3 Resistencia a la acción fiscalizadora	34
3.3.2 Sanciones	35
3.3.2.1 Defraudación tributaria	35
3.3.2.2 Apropiación indebida de tributos	35
3.3.2.3 Resistencia a la acción fiscalizadora	35
3.3.2.4 No extender la constancia de retención	35
3.4 Sanciones penales para el Contador Público y Auditor	35

CAPITULO IV

LA CONSULTORIA FISCAL DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE EN UNA EMPRESA HOTELERA

4.1 Términos de contratación de la consultoría fiscal	37
4.1.1 Carta compromiso	37
4.2 Planeación de la consultoría fiscal.....	39
4.3 Supervisión de la consultoría fiscal.....	45
4.3.1 Alcance y extensión de la supervisión.....	46
4.3.2 Oportunidad de la supervisión.....	46
4.3.3 Responsabilidad de la supervisión.....	47
4.3.4 Beneficios de una adecuada supervisión.....	47
4.4 Papeles de trabajo	48
4.4.1 Objetivo de los papeles de trabajo e importancia	49
4.4.2 Contenido de los papeles de trabajo	49
4.4.3 Elementos para la elaboración de los papeles de trabajo	50
4.5 Procedimientos a utilizar en la consultoría fiscal	51
4.5.1 Evaluación de cumplimiento fiscal	52
4.5.1.1 Programa de trabajo	52
4.5.1.2 Requerimiento de información	54
4.5.1.3 Cuestionario fiscal	55
4.5.1.4 Guía de revisión	55

	<u>Página</u>
4.5.1.5 Informe	57
4.5.2 Revisiones preventivas	59
4.5.2.1 Programa de trabajo	60
4.5.2.2 Requerimiento de información.....	60
4.5.2.3 Guía de revisión	61
4.5.2.4 Informe	61
4.5.3 Servicio de consultas sobre asuntos fiscales específicos	62
4.5.3.1 Carta resultado del análisis	62

CAPITULO V

CASO PRACTICO: REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL EN UNA EMPRESA HOTELERA POR EL PERIODO DEL 1 DE JULIO 2001 AL 30 DE JUNIO 2002

5.1 Antecedentes	65
5.2 Aceptación del trabajo	66
5.3 Planeación del trabajo	69
5.3.1 Evaluación del riesgo	70
5.3.2 Programa de trabajo específico.....	71
5.3.3 Presupuesto de tiempo	73
5.3.4 Organización del personal	74
5.3.5 Preparativos para el equipo de trabajo	74
5.4 Ejecución del trabajo de campo.....	77
5.4.1 Cuestionario fiscal	77
5.4.2 Guía de revisión	80
5.4.3 Papeles de trabajo e información proporcionada por el cliente.....	81
5.5 Resultado de la revisión	103
5.5.1 Informe de revisión de cumplimiento fiscal	103
CONCLUSIONES	124
RECOMENDACIONES	126
BIBLIOGRAFIA	128
ANEXOS	131

INTRODUCCION

En la actualidad debido a la complejidad del sistema fiscal y a las constantes reformas en la legislación guatemalteca, la consultoría fiscal adquiere cada vez una mayor importancia. La experiencia ha demostrado que una consultoría fiscal en forma oportuna, coadyuva a eliminar o minimizar las contingencias de carácter fiscal, que de no ser detectadas anticipadamente pueden representar potenciales ajustes a los tributos declarados, multas o infracciones por incumplimiento de aspectos formales y de fondo en algunos casos, los cuales para su defensa y desvanecimiento conllevan la utilización de recursos físicos y financieros adicionales.

La empresa hotelera como contribuyente, está sujeta a los riesgos que se originan del incumplimiento de las disposiciones tributarias, los cuales pueden originarse principalmente por el desconocimiento de la legislación fiscal, o en su defecto por una inadecuada interpretación particular de las normas tributarias. Ante ello, es necesario disponer de los lineamientos de carácter fiscal que le permitan realizar sus operaciones y cumplir con sus obligaciones tributarias aplicables a su actividad económica adecuadamente, esto sólo se obtiene si se cuenta con los servicios del Contador Público y Auditor independiente, quien posee un amplio criterio profesional y técnico en la interpretación de la normativa tributaria.

La presente investigación tiene como objetivo dar a conocer los diversos servicios que el Contador Público y Auditor presta en una consultoría fiscal, profundizando en el servicio de revisiones de cumplimiento fiscal, para tal efecto se ha considerado como marco de referencia una empresa hotelera.

En el *Capítulo I* de la presente tesis se describen las generalidades de la empresa hotelera, partiendo con los antecedentes históricos de la hotelería en Guatemala, para luego definir a la empresa hotelera, dar a conocer los elementos por los cuales está conformada, las categorías para la clasificación de los establecimientos de hospedaje, según la calidad de la construcción, instalaciones, dotaciones, servicios y ubicación, que van de cinco a una estrella; así mismo se da una breve descripción de las principales obligaciones tributarias que contrae una empresa hotelera desde su organización e inscripción ante las autoridades competentes.

En el *Capítulo II* se hace una breve narración de la consultoría fiscal, dando a conocer los antecedentes de la misma a través de las firmas de Contadores Públicos y Auditores independientes en Guatemala, su definición, los objetivos que persigue, los tipos de servicio que puede ofrecer un consultor fiscal a su clientela, los riesgos que se dan a través de opiniones equivocadas y las normas de ética profesional que debe observar el CPA en el campo de la consultoría fiscal.

En el *Capítulo III* se aborda el tema del régimen de infracciones y sanciones contenidas en la legislación guatemalteca, específicamente en el Código Tributario y Código Penal, dichas infracciones pueden ser tipificadas como sujeto pasivo de la obligación tributaria (contribuyente) y como agente de retención o percepción. De acuerdo con el delito que se trate, las sanciones son aplicables a la empresa, empleados, representantes legales y al Contador Público y Auditor.

En el *Capítulo IV* se analiza la consultoría fiscal del CPA independiente en una empresa hotelera, proporcionando los aspectos teóricos que se involucran en el desarrollo del trabajo, desde la planeación, supervisión y contenido de los papeles de trabajo de la consultoría fiscal, para luego detallar los pasos y procedimientos utilizados en el trabajo de campo de acuerdo con el servicio de consultoría fiscal que se trate (siendo los principales: evaluación de cumplimiento fiscal, revisiones preventivas y consultas sobre asuntos fiscales específicos), a través de programa de trabajo, requerimiento de información, cuestionario fiscal, guía de revisión e informe.

En el *Capítulo V* se desarrolló un caso práctico el cual presenta el proceso que se lleva a cabo en una revisión de cumplimiento fiscal en una empresa hotelera de Guatemala, por el período comprendido del 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002, dejando evidencia del trabajo realizado en los papeles de trabajo, que van desde los antecedentes de la empresa para dar a conocer al lector un conocimiento general del cliente, aceptación, planeación y ejecución del trabajo desarrollado, hasta la obtención de los resultados, los cuales fueron reportados a la administración de la empresa, para proporcionar soluciones a los problemas fiscales detectados y se encuentran plasmados en el informe.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones que se derivaron de la investigación y análisis desarrollado, así como la bibliografía que fue utilizada como fuente de información teórica y anexos a los que se hace referencia en la parte textual de la presente tesis.

CAPITULO I

LA EMPRESA HOTELERA

1.1 Antecedentes de la hotelería en Guatemala

Los datos históricos demuestran que la hotelería en Guatemala parte del año de 1882, cuando “el Gran Hotel San Carlos inicia sus actividades en la ciudad de Guatemala fundado por el guatemalteco Enrique Rittscher” (2:15). “En 1883, surge el Hotel Modelo, en Quezaltenango. Posteriormente, en 1920, Don Salvador Herrera construye el Hotel Palace, situado en la ciudad de Guatemala” (2:28, 29).

“En 1928 y 1929, se fundó el Comité Nacional de Turismo, constituido por personas de la iniciativa privada, dando origen así al turismo moderno en Guatemala” (2:15).

“En 1935 con la llegada a Guatemala del grupo más grande de turistas en ese entonces, que sobrepasó los 400 visitantes traídos por el barco Manolo, nacen varios hoteles: la Pensión Bonifaz en Quezaltenango, el señor James Clark inaugura en 1936 el Hotel Maya Inn en Chichicastenango, en 1938 se funda el Hotel Casa Contenta en Panajachel y en 1942 surge el Hotel Pan American – antes Hotel Astoria- en la ciudad de Guatemala” (2:15).

Siendo los hoteles anteriores los pioneros en Guatemala, de la gran gama de hoteles que se conocen hoy en día. “Los datos recopilados hasta el 30 de junio del año 2002 indican que actualmente existen 477 establecimientos hoteleros en los diferentes departamentos de Guatemala y 70 en la ciudad de Guatemala” (18:40).

1.2 Definición de empresa hotelera

Para desarrollar esta definición, se iniciará con la definición general de empresa. Se entiende por empresa, a la “unidad económica social en la que el capital, el trabajo y la dirección se coordinan para lograr una producción que responda a los requerimientos del medio humano en el que la propia empresa actúa” (23:81). “La empresa, desde el punto de vista de las finalidades subjetivas del empresario, persigue el lucro y relega a un segundo plano los objetivos sociales y de servicio” (23:80).

El artículo 655 del Código de Comercio, define la empresa mercantil como el “conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios” (3:134).

“M. A Goxens define a la empresa como una concepción jurídico-económica en constante evolución. Aparece desde la empresa privada a la pública, la empresa individual, en la que una persona es la propietaria del capital invertido y la dirige bajo su riesgo y responsabilidad, las sociedades que reúnen a varias personas y hasta las cooperativas en que las personas propietarias son, al mismo tiempo, quienes prestan su trabajo personal en ella” (1:7).

El término hotel se define como un establecimiento dotado de las “instalaciones necesarias para prestar servicios de alojamiento al público o turista” (2:58).

En resumen se puede definir a la empresa hotelera como la concepción jurídica económica en constante evolución, en la que se coordina el capital, el trabajo y la dirección para lograr satisfacer las necesidades del turista y usuario, así como lograr los objetivos de lucro que persigue la empresa finalmente.

1.3 Elementos de la empresa hotelera

La empresa hotelera está conformada por dos elementos principales: humano y físico.

1.3.1 Humano

Este elemento comprende al patrono, trabajador, huésped y usuario. A continuación se definen cada uno de ellos.

1.3.1.1 Patrono

Es toda “persona individual o jurídica que utiliza los servicios de uno o más trabajadores, en virtud de un contrato o relación de trabajo” (4:3). Para ampliar el término de persona jurídica, se incluye la definición de la misma. “Tiene personalidad jurídica, la sociedad mercantil constituida de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio e inscrita en el Registro Mercantil, tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios individualmente considerados” (3:10).

1.3.1.2 Trabajador

Es toda “persona individual que presta a un patrono sus servicios materiales, intelectuales o de ambos géneros, en virtud de un contrato o relación de trabajo” (4:3).

1.3.1.3 Huésped

“Es la persona alojada en un establecimiento de hospedaje” (20:3).

1.3.1.4 Usuario

“Es la persona que sin estar alojada en un establecimiento, utiliza cualesquiera de sus otros servicios” (20:3).

1.3.2 Físico

“El elemento físico comprende la infraestructura de la empresa hotelera, es decir los establecimientos de hospedaje, entendiéndose como tales a los que presten al público servicio de alojamiento y otros servicios afines mediante pago” (20:3).

1.4 Clasificación de los establecimientos de hospedaje

“Los establecimientos de hospedaje se clasifican en las siguientes categorías: cinco, cuatro, tres, dos y una estrella(s). Su categoría se determina según sea la calidad de la construcción, instalaciones, dotaciones, servicios que presten y ubicación” (20:4).

El propietario del establecimiento de hospedaje debe solicitar su registro y clasificación al Departamento de Fomento del Instituto Guatemalteco de Turismo (INGUAT), cumpliendo con los requisitos que establece el Reglamento para establecimientos de hospedaje (Acuerdo Gubernativo 1144-83). Posteriormente el INGUAT asigna el número o tipo de categoría, según sea el caso, de acuerdo a una evaluación física del establecimiento y entrega la placa distintivo, la cual debe ser colocada en el exterior del local o establecimiento.

En igual forma debe procederse cuando se realice cualquier modificación sustancial de la estructura, características o sistemas de explotación de los establecimientos de hospedaje que pueda afectar su clasificación.

“Para que un establecimiento pueda ser clasificado en el grupo de *hoteles* debe ocupar la totalidad de un edificio o parte del mismo completamente independiente, constituyendo sus instalaciones un todo homogéneo, con entradas, ascensores, escaleras de uso exclusivo, debiendo prestar los servicios de hospedaje, alimentación y otros de acuerdo a su categoría” (20:6).

1.4.1 Hoteles de cinco estrellas

“Deben estar instalados en edificios que destaquen por sus condiciones de lujo y comodidad y climatizados según sea la temperatura del medio ambiente. Las instalaciones generales del establecimiento y particulares de las habitaciones serán de óptima calidad y seguridad. Los pisos, paredes y techos de todas las dependencias a utilizar por el huésped y el usuario deben estar contruidos y revestidos con material de máxima calidad. El mobiliario, tapicería, lámparas, cuadros y en general todos los elementos decorativos, así como la vajilla, cristalería, cubertería, mantelería, ropa de cama, etc., destacarán por su excelente calidad. Estos establecimientos deben tener un número apropiado de suites, contar con piscina, espacios amplios y adecuar sus dependencias e instalaciones de uso general, así como las habitaciones y zona de servicios a condiciones específicas establecidas en el reglamento para establecimientos de hospedaje” (20:7-8).

1.4.2 Hoteles de cuatro estrellas

Deben estar instalados en edificios contruidos con materiales de primera calidad y que ofrezcan condiciones de confort. Las instalaciones deben ser de buena calidad, revestidos de materiales que armonicen con el ambiente y categoría del establecimiento. Deben poseer características similares a los hoteles de cinco estrellas, con excepción de la piscina (20:8-10).

1.4.3 Hoteles de tres estrellas

Deben estar instalados en edificios que sin ser suntuosos ofrezcan condiciones confortables. La vajilla, cristalería, cubertería, mantelería y ropa de cama adecuadas en calidad y cantidad; así como adecuar sus instalaciones de uso general a condiciones de entradas, vestíbulo, elevadores, escalera, pasillos, bar, comedor, sanitarios; las habitaciones constarán de dormitorio y cuarto de baño privado, sus instalaciones y equipo deben cumplir con ciertas características y las dependencias e instalaciones de la zona de servicio deben contar con

cocina, bodega de alimentos y dependencias del personal de servicio con áreas definidas (20:10-11).

1.4.4 Hoteles de dos estrellas

Deben ofrecer a los huéspedes condiciones indispensables de comodidad. Los suelos, paredes y techos con materiales o pinturas de buena calidad. La vajilla y similares deben ser adecuados en calidad y cantidad. Además deben contar con entrada para uso múltiple, así como buenas condiciones para el vestíbulo, elevadores, escalera, pasillos, comedor, sanitarios generales; el 40% de las habitaciones deben estar dotadas con cuarto de baño privado y las restantes con baños generales por cada cuatro habitaciones (20:11-12).

1.4.5 Hoteles de una estrella

Los edificios, mobiliario y equipo serán sencillos, higiénicos y ofrecerán un mínimo de comodidades a los huéspedes (20:13).

1.5 Principales obligaciones tributarias

Para que una empresa hotelera contraiga obligaciones tributarias, primero debe organizarse como tal, lo que se inicia con la inscripción ante el Registro Mercantil, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y el Instituto Guatemalteco de Turismo (INGUAT). Los hoteles son fiscalizados por la SAT y por el INGUAT.

Las principales obligaciones tributarias que contrae una empresa hotelera en Guatemala, desde el momento en que se realiza la inscripción correspondiente, tienen su origen cuando son calificadas ya sea como sujeto pasivo de la obligación tributaria (contribuyente) o como agente de retención o percepción.

Dichas obligaciones, están contenidas en la legislación tributaria siguiente: Código de Comercio, Código de Trabajo, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (los artículos 1, 3, 4, 7 –párrafos segundo y último-, 9 y 15 del Decreto 99-98 fueron declarados inconstitucionales por la Corte de Constitucionalidad en publicación efectuada en el diario oficial el 2 de febrero 2004, de acuerdo con el expediente acumulado No. 1766-2001 y 181-2002; dicha inconstitucionalidad tiene vigencia a partir del día siguiente a su publicación en el diario oficial, es decir el 3 de febrero de

2004), Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, acuerdo de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Instituto de Recreación para Trabajadores e Instituto Técnico de Capacitación y Productividad, Ley del Impuesto único sobre Inmuebles, Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Ley del Impuesto de Timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.

Entre otras obligaciones que debe cumplir una empresa hotelera, están las que establece el artículo 368 del Código de Comercio, según el cual “los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados. Al efecto, deberán llevar cuando menos, los siguientes libros o registros: Inventario, de primera entrada o Diario, Mayor o centralizador y de Estados Financieros. También podrán llevar la contabilidad, por procedimientos mecanizados, en hojas sueltas, fichas o por cualquier otro sistema, que permita su análisis y fiscalización” (3:90).

Además deben llevar un libro de salarios o planillas según lo establece el artículo 102 del Código de Trabajo.

“Todo patrono que ocupe permanentemente a diez o más trabajadores, debe llevar un libro de salarios autorizado y sellado por el Departamento Administrativo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, el que está obligado a suministrar modelos y normas para su debida impresión; si el patrono ocupa a tres trabajadores, sin llegar al límite de diez, debe llevar planillas de conformidad con los modelos que proporcione el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social” (4:38).

El artículo 37 de la Ley del IVA, requiere que una empresa hotelera también lleve y mantenga “al día un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados, que podrán ser llevados en forma manual o computarizada” (8:24).

A continuación se indican algunas generalidades de los impuestos que se consideran principales en el desarrollo de la presente investigación.

1.5.1 Impuesto sobre la Renta (ISR)

“Este impuesto grava las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional y se genera cada vez que se producen rentas gravadas” (11:1-2).

“Su liquidación definitiva es anual, exceptuándose el régimen de retenciones establecido en el artículo 64 y el régimen especial de pago del impuesto establecido en el artículo 72 de la ley” (11:7).

El impuesto se determina y paga por trimestres vencidos, durante el mes inmediato siguiente, sin perjuicio de la liquidación definitiva anual conforme las formalidades establecidas. De manera general el período de liquidación definitiva anual principia el uno de julio de un año y termina al treinta de junio del año siguiente; la tarifa para las empresas es del 31% sobre la renta imponible (11:7,42). Adicionalmente, la ley contempla el régimen de retenciones y pagos definitivos del 5% que pueden ser aplicables según la actividad económica que desarrolla la empresa.

1.5.2 Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Este recae sobre los actos y contratos gravados por las normas de la ley a una tarifa única del 12% sobre la base imponible, siendo aplicables para las empresas hoteleras los siguientes hechos generadores:

- La venta o permuta de bienes muebles o derechos reales constituidos sobre ellos.
- La prestación de servicios en el territorio nacional.
- Las importaciones.
- El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- Los retiros de bienes muebles.
- La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario. (8:3)

La declaración del IVA se presenta dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período impositivo y comprende el monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto. El impuesto resultante (si lo hay) se paga al momento de presentar la declaración (8:25).

“Los contribuyentes que tienen más de un establecimiento, deben declarar y pagar el impuesto correspondiente a las operaciones efectuadas en todos aquellos en forma conjunta en un solo formulario, en el que deberán consolidar toda la información relativa al total de sus débitos y créditos fiscales” (8:26).

Débito fiscal, “es la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo” (8:13).

Crédito fiscal, “es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período. Procede el derecho a crédito fiscal, por la importación, adquisición de bienes y la utilización de servicios que se apliquen a actos gravados u operaciones afectas por la ley” (8:13).

1.5.3 Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA) vigente hasta el 2 de febrero de 2004

“Recae sobre las personas individuales o jurídicas, propietarias de empresas mercantiles y agropecuarias, domiciliadas o situadas en el territorio nacional” (9:166).

“El período de imposición se computa por trimestre calendario, siendo la base imponible (a) la cuarta parte del monto del activo neto total, que resulte de restar al total de activos, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, las reservas para cuentas incobrables, así como el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del fisco, aplicando una tasa del 3.5%; (b) utilizar como base la cuarta parte de los ingresos brutos del ejercicio inmediato anterior, aplicando una tasa del 2.25%” (9:167).

El IEMA pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, puede acreditarse al ISR que corresponda al año calendario inmediato siguiente, tanto al que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como al que se determine en la liquidación definitiva anual; o bien optar por acreditar al IEMA, el ISR pagado en forma mensual o trimestral, como el que resulte de la liquidación definitiva anual (9:168).

“El impuesto se paga dentro del mes calendario inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario” (9:168).

Este impuesto fue declarado inconstitucional y publicado en el Diario Oficial el 3 de febrero de 2004, dejando sin efecto los artículos que establecían las bases de cálculo. Por lo tanto, a partir del 3 de febrero queda sin efecto este impuesto, ya que no existe una legislación fiscal que establezca las bases para poder calcularlo.

1.5.4 Impuesto sobre Productos Financieros

Conforme al artículo 1 de la Ley “este impuesto grava con el 10% los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos-valores, públicos o privados que se paguen o acrediten en cuenta a personas individuales o jurídicas domiciliadas en Guatemala, no sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos” (12:170).

“El período impositivo para efectos de enterar el impuesto a las cajas fiscales se computa por mes calendario. Las retenciones efectuadas se enteran dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente, al mes calendario en que se efectuaron” (12:171).

1.5.5 Impuesto de Timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos

De acuerdo con el artículo 1 y 2 de la ley, este impuesto recae sobre documentos que contienen actos y contratos claramente tipificados en la ley, es decir es un impuesto documental, siendo los principales:

- Los contratos civiles y mercantiles.
- Los documentos otorgados en el extranjero para que surtan sus efectos en el país.
- Los documentos públicos y privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero (dividendos, por ejemplo).
- Los comprobantes por pagos de premios, rifas y sorteos practicados por entidades privadas.
- Los recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables (10:9-10).

La tarifa del impuesto es del 3% aplicada al valor de los actos o contratos afectos, a la vez la ley establece tarifas específicas para los documentos que se indican en el artículo 5.

1.5.6 Impuesto único sobre Inmuebles

Conforme el artículo 1 y 3 de la ley, este impuesto recae sobre el valor de los bienes inmuebles rurales y urbanos, integrando los mismos el terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras, así como los cultivos permanentes, situados en el territorio de la República (13:318, 319).

Conforme el artículo 11 y 21 de la ley, la liquidación del impuesto se realiza por trimestres vencidos, cuando el valor del inmueble sea Q 2,000.01 en adelante, de acuerdo con escalas progresivas (a) de Q2,000.01 a Q 20,000 = 2 por millar, (b) de Q 20,000.01 a Q 70,000 = 6 por millar y (c) de Q 70,000.01 en adelante = 9 por millar; la tasa del impuesto se determina en forma anual (13:322, 325).

1.5.7 Impuesto de turismo

De acuerdo con el artículo 21 literal “b” de la ley, este impuesto “recae sobre el hospedaje, excluida alimentación y otros servicios y se aplicará al usuario. Debe ser cobrado en los hoteles, moteles, campamentos, pensiones y demás centros de alojamiento, cuando la tarifa autorizada sea de dos quetzales o más por día o fracción diaria” (14: 8).

Este impuesto “debe liquidarse y pagarse mensualmente aplicando una tarifa del 10%” de acuerdo con el reglamento del Instituto Guatemalteco de Turismo. (14: 4)

CAPITULO II

CONSULTORIA FISCAL

2.1 Antecedentes

Se desconoce con exactitud el inicio de la consultoría fiscal en Guatemala por parte del Contador Público y Auditor, sin embargo, se puede decir que inició con el tributo; ya que el nacimiento del tributo en Guatemala, hizo necesarios los servicios del consultor fiscal, pudiendo ser prestados, por una firma de auditores o por un Contador Público y Auditor en forma individual.

“En cuanto a las firmas de reconocida trayectoria que dieron origen a la práctica de la profesión en Guatemala, se conoce que iniciaron en 1922, cuando fue establecida la primera firma de Contadores Públicos y Auditores bajo el nombre de Layton, Bennet, Chiene & Tate, cuyos clientes se encontraban en Guatemala y El Salvador. Esta firma de auditores ingleses, contratada inicialmente por el gobierno de Guatemala, se mantuvo con ese nombre hasta 1926; con el fallecimiento de los socios Layton y Bennet, la firma adoptó el nombre de Chiene & Tate y dio ingreso al señor Norman de Lacy Evans como socio y al señor Joseph H. Gibson como gerente” (25:13)

“La firma Chiene & Tate, permaneció hasta 1932 cuando se convierte en la firma N. de L. Evans & Co., con los señores Evans y Gibson como socios. En 1936 ingresó el señor Edwar Allan Barton Scott como socio, proveniente de la asociación de auditores bancarios de Londres” (25:13)

“En 1947, la firma se transforma en J. H. Gibson & Co., y como tal se mantiene hasta 1968 cuando adopta la razón social de Praun & Reyes – corresponsales de Peat, Marwick, Mitchell & Co. Guatemala” (25:14), actualmente conocida como KPMG.

Puede afirmarse entonces que, tanto la firma de Contadores Públicos Layton, Bennet, Chiene & Tate como los señores Lacy Evans y Gibson en lo personal, fueron los pioneros en el ejercicio de la Contaduría Pública en Guatemala.

Respecto a la historia de la Contaduría Pública y Auditoría en Guatemala, ésta empezó a ejercerse posteriormente a la fundación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos en el año de 1937, pues antes no existía esta carrera en Guatemala.

En la actualidad “las firmas de contaduría pública varían en tamaño y tipo de servicios contables que se prestan. Existen pequeñas firmas con propietario único, donde las auditorías pueden representar sólo el 10% o menos de la facturación anual. La facturación es la cantidad total cobrada a los clientes por los servicios prestados.” (22:25) Mientras que la mayor parte del trabajo y facturación de estas firmas proviene de la consultoría fiscal.

“También hay un conjunto de firmas gigantescas que tienen más de dos mil socios y oficinas en todo el mundo. Estas firmas de gran tamaño son necesarias porque sus clientes también son enormes. Por ejemplo, una gran firma de Contadores Públicos Titulados ha reportado que la auditoría anual de uno de sus clientes equivale al trabajo de todo un año de setenta y dos contadores. Otro cliente tiene trescientas entidades sociales diferentes en cuarenta países que en última instancia han de consolidarse dentro de un solo juego de estados financieros generales.” (22:25) Entre las firmas de contaduría pública que se conocen conjuntamente como las más grandes a nivel mundial están:

- Price Waterhouse Coopers
- Deloitte & Touche
- Ernst & Young
- KPMG Peat Marwick

“De las compañías que aparecen en la Bolsa de Valores de Nueva York, 97% son clientes de estas firmas. En ellas la contaduría tiene una facturación anual de más de mil millones de dólares cada una. Los socios principales de las grandes firmas de contaduría son remunerados en aproximadamente la misma escala que sus contrapartes corporativas.” (22:26)

Las grandes firmas tienden a recibir más publicidad que otras empresas, sin embargo, es importante mencionar que hay muchas oficinas de auditores independientes capaces, que varían en tamaño.

En Guatemala existen numerosas firmas de auditoría, siendo aproximadamente 31 oficinas de auditores independientes, que ofrecen servicios de auditoría de estados financieros, consultoría contable, administrativa, fiscal, etc., y pueden ser consultados en la revista “Finanzas” que publica trimestralmente el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

Previo a abordar el tema de consultoría fiscal, se darán algunas definiciones relacionadas con dicho tema, desde el punto de vista del Contador Público y Auditor.

Auditoría

“Consiste en un examen sistemático de los libros, documentos y demás registros contables de una entidad, con el objeto de obtener elementos de juicio y evidencia comprobatoria suficiente y competente para fundamentar de una manera objetiva y profesional la opinión que el Contador Público y Auditor emite sobre los estados financieros preparados por la empresa, a una fecha determinada y el resultado de las operaciones por un período terminado a esa fecha” (21:16)

“La auditoría es fundamentalmente analítica y se lleva a cabo independientemente de la gerencia, con objeto de juzgar la actuación de esta última. La auditoría consiste en el examen objetivo de la contabilidad, acompañado de un dictamen competente acerca de la situación financiera y de los resultados de las operaciones de la negociación del cliente” (15:6)

El objetivo de la auditoría varía de acuerdo a su clasificación, ya que una auditoría financiera difiere de una fiscal. Posteriormente se abordarán estas dos clasificaciones.

Planeación de auditoría

“Planeación implica desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, tiempos y extensión de la auditoría esperados.” (19:25)

“El auditor planea desempeñar la auditoría en manera eficiente y oportuna. La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado en forma expedita. La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.” (19:98)

Auditoría financiera

“Es el examen a los estados financieros con el objeto de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los mismos” (21:21)

“El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo sustancial, de acuerdo a un marco de referencia para reportes financieros identificado o a otros criterios. Las frases usadas para expresar la opinión del auditor son: dar un punto de vista verdadero y justo o presentar en forma apropiada, en todos los aspectos sustanciales; que son términos equivalentes.” (19:18-19)

Auditoría fiscal

“Es el examen que efectúa la Administración Tributaria para comprobar que los contribuyentes están tributando correctamente.”

De acuerdo con el artículo 100 del Código Tributario “La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomará como base entre otros: Libros, registros de contabilidad, documentos que respalden las operaciones registradas, y otros elementos vinculados con la tributación y que correspondan a actividades económicas y financieras. Podrá revisar la documentación y archivos y solicitar toda la información necesaria para obtener los elementos, que permitan establecer la verdadera situación tributaria del contribuyente. Así como, informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.”

Por otra parte los artículos 17, 100 y 103 del Reglamento para establecimientos de hospedaje indican que “El Instituto Guatemalteco de Turismo, podrá revisar de oficio, con audiencia el establecimiento de hospedaje”, para verificar el grupo y categoría otorgados, el reglamento de funcionamiento interno, libro autorizado de registro de sus huéspedes, libro de quejas y reclamos, y retenciones efectuadas correspondientes al impuesto de turismo.

Consultoría

El diccionario de la real academia española define este término como un servicio contratado con un consultante, consultor (ra).

Al ampliar el término “consultante” encontramos que viene del latín Consultor, -oris. Y se define como:

1. adj. Que da su parecer, consultado sobre algún asunto.
2. m. y f. Persona experta en una materia sobre la que asesora profesionalmente.
3. m. Experto, a veces laico, que es convocado para asesorar en los concilios y en algunas congregaciones de la curia romana.

Consultoría financiera

“Es un servicio de asesoramiento a la gerencia, y a los funcionarios y consejo de directores sobre asuntos contables, financieros, métodos comerciales, procedimientos de organización y otras numerosas fases de conducción y operación de una empresa, desde el punto de vista financiero.”(15:7)

Algunas veces “se consulta a los contadores públicos sobre asuntos sobre la preparación de estados periódicos detallando los valores en cartera en acciones y bonos al costo y al precio actual en el mercado, resúmenes de los valores de rescate de las pólizas de seguros sobre la vida y otros bienes personales. Normalmente, en estos casos, es necesario hacer consultas con expertos en bienes raíces. Estos servicios de orientación podrán influir sobre decisiones para comprar o vender acciones o bonos, bienes raíces y para adquirir o no adquirir seguros adicionales sobre la vida. Numerosas personas confían exclusivamente en sus contadores públicos y esperan que les ofrezcan consejo.” (15:932)

2.2 Definición de consultoría fiscal

Es un servicio profesional y especializado cuyo objetivo es asesorar y aconsejar en temas tributarios a la clientela, así como ayudar a complementar las autoliquidaciones y declaraciones para que puedan presentarlas ante la Administración Tributaria.

El servicio de consultoría fiscal puede ser prestado por un profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, como también por un profesional de las Ciencias Jurídicas y Sociales -Abogado y Notario-, ambos deben ser especialistas en el área fiscal; es decir, que deben manejar temas impositivos e interpretar de acuerdo a un criterio definido la legislación fiscal. Para el desarrollo de la presente tesis, el enfoque de la consultoría es específico para el Contador Público y Auditor (CPA).

Para apegar este servicio a las Normas Internacionales de Auditoría, que son las que establecen los lineamientos básicos que son de observancia general del CPA, encontramos que en su codificación 120, se encuentran los servicios relacionados, siendo uno de ellos las revisiones, éstas comprenden “investigación y procedimientos analíticos diseñados para revisar la confiabilidad de una aseveración que es responsabilidad de una parte para uso de otra parte. Si bien una revisión implica la aplicación de habilidades y técnicas de auditoría y el acopio de evidencia, no implica ordinariamente una evaluación de los sistemas de contabilidad y de control interno, pruebas de registros y de respuestas a investigaciones por la obtención de evidencia confirmatoria mediante inspección, observación, confirmación y conteo, que son procedimientos ordinariamente llevados a cabo durante una auditoría.” (19:33)

Otro servicio relacionado se deriva cuando un auditor es contratado para desarrollar un trabajo de procedimientos convenidos, “sobre los que el auditor y cualesquiera terceras partes apropiadas han convenido y a informar sobre los resultados actuales. Los destinatarios del informe deben formarse sus propias conclusiones a partir del informe del auditor. El informe se restringe a aquellas partes que han convenido en que los procedimientos se realicen ya que otros, no enterados de las razones para los procedimientos, pueden malinterpretar los resultados.” (19:33)

Al analizar los servicios relacionados incluidos dentro de las Normas Internacionales de Auditoría se concluye en que, el que podría asemejarse al servicio de consultoría fiscal es el referente a procedimientos convenidos, aunque en la mayor parte de los lineamientos establecidos debe modificarse u obviarse el entendimiento de la misma, cuando se refiere a aspectos puramente financieros.

2.3 Objetivos

Entre los objetivos que persigue la consultoría fiscal están:

- Orientar y ayudar a los clientes o empresas a que realicen una debida planificación fiscal de sus operaciones.
- Identificar alternativas legales que permitan a las empresas aprovechar al máximo los beneficios que le pudieran otorgar las leyes fiscales vigentes, dentro del medio en que su negocio se desenvuelve.

- Interpretar temas impositivos, actuando como un apoyo empresarial en asuntos fiscales u operaciones con implicaciones tributarias, así como llevar a cabo investigaciones especiales en esa materia.
- Detectar situaciones de riesgo fiscal para la empresa y proporcionar las soluciones o medidas que pudieran tomarse para eliminar la contingencia fiscal o minimizarla.
- Asesorar a la empresa en la impugnación de ajustes fiscales, con base en su experiencia y sus sólidos conocimientos de las leyes fiscales.

En conclusión un consultor fiscal tiene como objetivo primordial la búsqueda de soluciones y argumentos técnicos dentro del marco legal existente, que le permitan a la empresa el ahorro económico, con respecto al pago de sus impuestos o en el caso de sanciones impuestas por la autoridad tributaria.

2.4 Tipos de servicios

Las firmas o despachos de Contadores Públicos y Auditores independientes existentes en Guatemala, ya incluyen el servicio de asesoría fiscal como un servicio aislado de lo que representa una auditoría normal de estados financieros; inclusive, la mayoría de los despachos de auditoría ya cuentan con su propio departamento o división de impuestos debido a que así lo exigen actualmente las circunstancias empresariales, sin embargo, en la actualidad la asesoría fiscal es prestada también por Contadores Públicos y Auditores que desarrollan esta práctica profesional en forma individual.

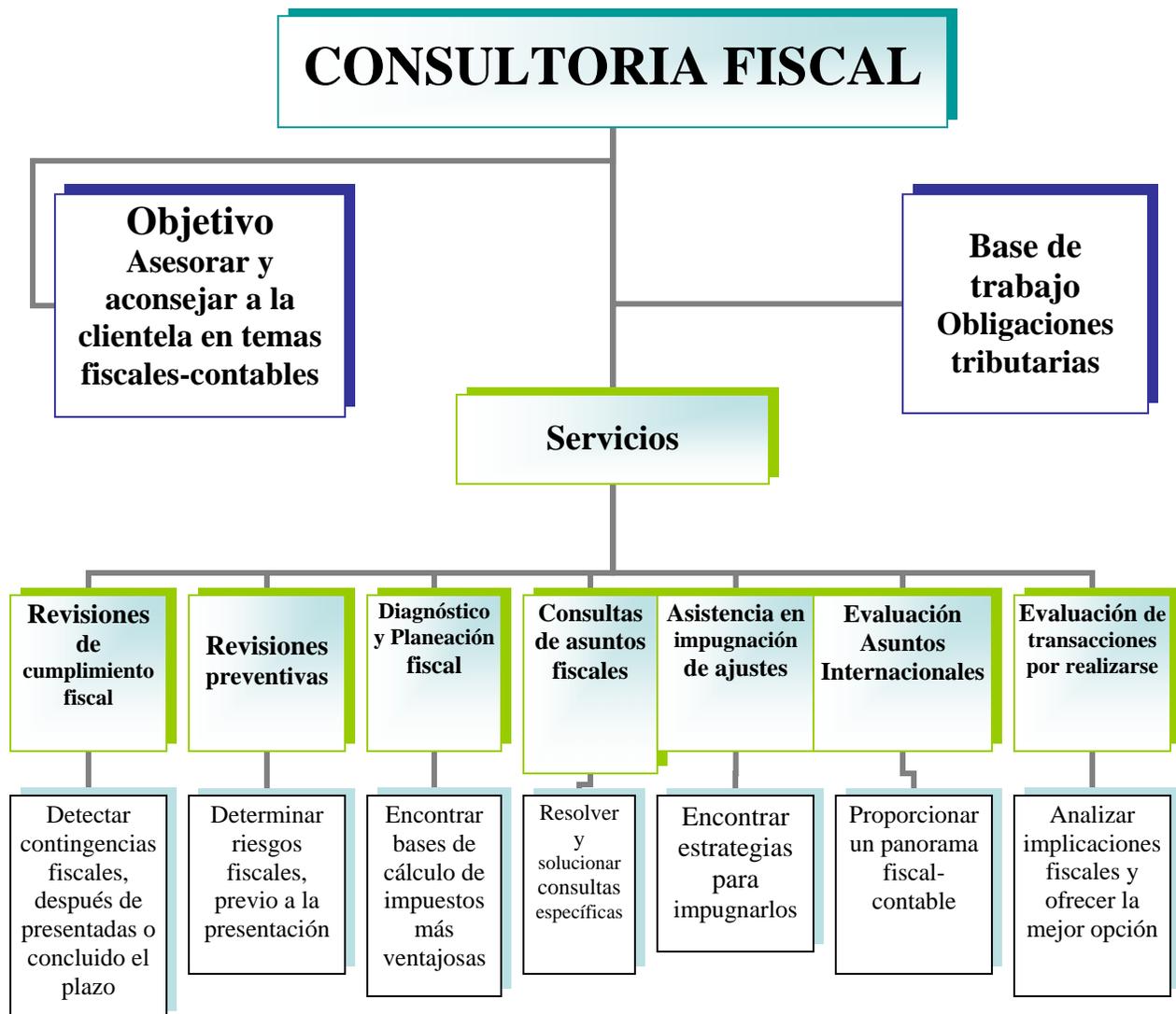
Algunas veces la asesoría fiscal es prestada a raíz del análisis que se haga de la empresa en el desarrollo de una auditoría de estados financieros, donde se determina la posible necesidad de realizar un trabajo detallado en materia fiscal.

Existen empresas que por sus necesidades requieren el servicio de asesoría fiscal como prioridad número uno, en lugar de una auditoría de estados financieros, por lo que es de suma importancia que el Contador Público y Auditor independiente visualice esta prioridad y preste un servicio de asesoría fiscal acorde a las necesidades y requerimientos de la empresa.

La forma como un auditor puede prestar asesoría fiscal a la empresa que lo contrate, en términos generales, comienza con un acercamiento a través de una entrevista evaluativa preliminar

entre el asesor fiscal y la empresa, con el fin de identificar las necesidades y problemas, para finalmente enfocar el trabajo de forma apropiada y profesional que satisfaga las expectativas de la empresa que lo contrata.

Un consultor fiscal puede ofrecer una gran variedad de servicios a su clientela, para una mejor comprensión de los mismos, en el siguiente esquema se dan a conocer los principales, así como los objetivos que se persiguen en cada uno de ellos, partiendo del objetivo general de la consultoría fiscal y la base de trabajo.



2.4.1 Revisiones de cumplimiento fiscal

Estas revisiones se realizan sobre ejercicios ya cerrados y reportados a la administración tributaria, pero sin que hayan prescrito (la prescripción, de acuerdo con el artículo 47 y 49 del Código Tributario, es de cuatro años contados a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo).

Este servicio es de mucha utilidad para las empresas, ya que permite detectar las áreas de problemas potenciales, que pudieran causar desembolsos adicionales o pérdidas económicas para la empresa, por la imposición de ajustes a los diferentes impuestos. Estos problemas en su mayoría, provienen de errores que continúan siendo parte de la práctica contable de las empresas.

El objetivo primordial de la revisión de cumplimiento de obligaciones fiscales es efectuar una revisión que permita establecer si existen contingencias de carácter fiscal por concepto de impuestos no pagados o pagados incorrectamente, o bien multas y recargos por incumplimientos formales de orden legal relacionados con aspectos impositivos; para encontrar una solución a dichas contingencias.

2.4.2 Revisiones fiscales en forma preventiva

Estas revisiones, como su nombre lo indica se realizan previo a la presentación de declaraciones ante la administración tributaria (que están próximas a ser presentadas) y consisten en verificar las formalidades y los criterios adoptados por la administración de la empresa (cliente) en su preparación, a efecto de que sean presentadas conforme a los requisitos establecidos en los formularios de las declaraciones y en las disposiciones que la ley especifica.

En este tipo de servicio los clientes pueden minimizar o hasta eliminar las contingencias fiscales que pudieran darse, ya que el consultor evalúa las operaciones de la empresa y las situaciones detectadas, para dar sugerencias al personal administrativo de la empresa en forma inmediata, logrando con esto que los resultados (en cuanto a las sugerencias dadas) sean aplicados a la mayor brevedad posible.

2.4.3 Servicio de consultas sobre asuntos fiscales específicos

Todo consultor fiscal, debe mantener una comunicación constante con su cliente, resolviendo consultas por escrito, así como las que se le planteen verbalmente, de problemas o dudas relacionadas con el tema impositivo.

Las consultas que no requieren análisis detallado, sino que simplemente se traten de consultas breves y sencillas, son normalmente realizadas y contestadas vía telefónica; mientras que las consultas que por su naturaleza requieran un análisis más detallado pero no profundo y que no lleguen a constituirse en estudios específicos para desarrollo de nuevos esquemas fiscales o contables, se plantean y responden por escrito.

2.4.4 Diagnóstico y planeación fiscal

Antes de dar a conocer en que consiste el servicio se definen los dos términos:

Diagnóstico fiscal, consiste en analizar, evaluar y establecer si el cliente opta por la mejor forma de cálculo para el pago de sus impuestos.

Planeación fiscal, consiste en prever las estrategias fiscales y los lineamientos esenciales para encontrar una carga más justa para el cliente, para que sean implementadas en un período próximo.

Este servicio está compuesto por las dos fases definidas anteriormente, y es necesario que ambas fases estén íntimamente ligadas.

En conclusión se puede decir, que este servicio consiste en realizar una evaluación de los diferentes impuestos, a los que la empresa está afecta, durante un período fiscal impositivo, para ofrecer a la empresa la mejor alternativa para calcular los mismos, de acuerdo con los diferentes regímenes y bases tributarias establecidas en la legislación guatemalteca.

Tiene como finalidad disminuir el monto de los desembolsos efectuados por la compañía dentro de los términos legales existentes.

2.4.5 Asistencia en la impugnación de ajustes fiscales

Este servicio consiste en apoyar a la empresa, analizando los ajustes formulados por las autoridades fiscales y la audiencia conferida, para encontrar soluciones concretas, emitiendo

una opinión sobre la documentación y verificando si las bases legales citadas y la información contable considerada en los ajustes es correcta o no, para determinar la improcedencia del ajuste; a la vez se analizan los argumentos de defensa que a criterio del consultor fiscal deben ser planteados en el memorial de evacuación de audiencia, manteniendo una estrecha comunicación con el personal que la empresa designe para la investigación de la información.

Este servicio representa una gran ayuda para el empresario, quien en la mayoría de los casos desconoce las alternativas que puede encontrar en sus operaciones, para defender los intereses de su empresa. Este tipo de servicio puede ser prestado de las dos formas siguientes:

- **Asistencia indirecta:** En este servicio el consultor fiscal asesora a la empresa en la defensa de ajustes fiscales, evaluando y analizando la información que se considere necesaria para su desvanecimiento y haciéndolo del conocimiento a la empresa para que puedan ser considerados dentro de la estrategia que se llegue a diseñar por parte de la persona que estará a cargo del proceso, indicando los medios de convicción y prueba que a su criterio podrían ofrecerse. La opinión y argumentación de defensa se expresan por escrito antes del vencimiento del plazo para evacuar la audiencia (treinta días hábiles a partir del día siguiente a la fecha de la notificación). En este caso el proceso de defensa y presentación de los documentos respectivos ante la administración tributaria no está a cargo del consultor fiscal.
- **Asistencia directa:** En este servicio el consultor fiscal desarrolla por completo toda la fase del proceso, elaborando el memorial y la argumentación de carácter fiscal y contable para la defensa de los ajustes efectuados; defensa que es establecida conjuntamente con la administración de la empresa, con una estrecha comunicación con todo el equipo de trabajo que la empresa designe para la defensa de los ajustes formulados, para que, como resultado de dicho trabajo coordinado, se pueda establecer y promover de igual forma las pruebas que se lleguen a considerar necesarias. La participación del Contador Público y Auditor independiente está dirigida a validar la información de carácter contable y fiscal, con el propósito de establecer no sólo la suficiencia de la misma sino lo adecuado de su estructuración y redacción para efectos de poder considerarlos en este proceso como documentos de referencia y como documentos probatorios ante posteriores instancias procesales tanto administrativas como judiciales. Para llevar a cabo este tipo de asistencia, siempre es necesario contar con el apoyo de un Abogado y Notario experto (especialista en el área tributaria).

2.4.6 Determinación de los efectos fiscales de transacciones por realizarse

Este servicio consiste en el diseño de estrategias fiscales en el proceso de adquisición de negocios o acciones de empresas, así como los procesos de fusión o transformación de negocios, a efecto de que los esquemas implantados estén en concordancia con el cumplimiento de las obligaciones fiscales y con una carga justa y equitativa.

2.4.7 Asesoría en asuntos internacionales de impuestos

Este servicio incluye la asesoría en materia tributaria a empresas internacionales que se evalúan en el inicio de operaciones o actividades en el país, dando a conocer los diversos impuestos existentes y aplicables a la actividad que desarrollarán en el territorio nacional. También comprende la asesoría en materia impositiva que se brinda a los ejecutivos extranjeros que inician una relación laboral con empresas establecidas en Guatemala, a efecto de que se cumpla con las disposiciones relacionadas con los tributos a que se encuentran afectos.

2.5 Riesgos del consultor fiscal

La consultoría fiscal está basada en los años de experiencia adquirida por parte del Contador Público y Auditor independiente en los servicios prestados a una diversidad de clientes y de diferentes actividades económicas, haciendo que la consultoría sea de calidad. Sin embargo debe tomarse en consideración los riesgos que implica, en virtud de que los criterios, opiniones o decisiones en materia impositiva, algunas veces no son compartidos por la Superintendencia de Administración Tributaria, ante lo cual el Contador Público y Auditor que presta los servicios de consultoría fiscal deberá observar lo siguiente:

- Debe fundamentar sus opiniones y criterios sobre bases técnicas y profesionales, apegada a la ética profesional.
- Debe realizar su consultoría con apego total a la legislación tributaria vigente y aplicable a cada caso concreto o específico.
- Debe evaluar los riesgos que implica la asociación con su cliente, a efecto de que no exista mala fe en su contratación.

- Debe hacer uso de un especialista en los casos ambiguos o de incertidumbres en la interpretación de las normas, con lo cual deberá apoyar los criterios u opiniones con la de un Abogado y Notario, especialista en legislación tributaria.

Pese a las consideraciones anteriores, existen riesgos para el consultor fiscal. De acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, riesgo de auditoría “es el riesgo que el auditor atribuye a una opinión inapropiada” (19: 26).

El riesgo de auditoría tiene tres componentes o divisiones:

2.5.1 Riesgo de control

“Es el riesgo que se da por una equivocación en la información financiera, que se originaría de errores y fraude; que pudiera ocurrir en un saldo o clase de transacciones y que pudiera ser importante individualmente o cuando se agrega con otros saldos erróneos; y que no sea prevenido o detectado y corregido oportunamente por los sistemas de contabilidad” (19:27).

Para ampliar la definición anterior aplicada a la consultoría fiscal, se dan los siguientes ejemplos:

- Se registró el crédito fiscal, así como el gasto de una transacción con cifras mayores a lo que indican los documentos contables, ya que la factura estaba emitida por Q200 y fue registrada por Q 20,000; esta situación no fue detectada, ni corregida.
- Se registraron contablemente varias facturas, aprovechando un crédito fiscal erróneo por Q 1,200 y un gasto deducible al ISR por Q10,000; sin que fuera detectado por el consultor fiscal.

2.5.2 Riesgo de detección

“Es el que tiene implícito un auditor, cuando los procedimientos sustantivos que aplique no detecten errores o fraude en la información financiera” (19:27).

Un ejemplo del riesgo de detección en una consultoría fiscal, podría darse cuando se aplican procedimientos de muestreo para verificar la operatoria del crédito fiscal (ya que el

volumen de transacciones es muy elevado), en el que pudo no haber verificado créditos fiscales mal operados, o que no cumplen con los requisitos fiscales.

2.5.3 Riesgo inherente

“Se refiere a que el saldo de una cuenta o clase de transacciones sea susceptible de una expresión errónea que pudiera ser importante individualmente, o cuando se agrega con otros, asumiendo que no hubo controles internos relacionados” (19:27).

Este riesgo podría darse cuando se registran en una cuenta por pagar, todos los ingresos no facturados, dando como resultado al final del ejercicio fiscal un monto de importancia, sin que esta cuenta haya sido detectada por el consultor fiscal.

2.6 Ética profesional del consultor fiscal

El Contador Público y Auditor independiente, actuando como consultor fiscal debe observar las normas de ética profesional establecidas por la profesión en general y por el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas en particular, las cuales se refieren a:

2.6.1 Actuación en función de interés nacional

Se refiere a contribuir al desarrollo del país “es incompatible la actuación del profesional, cuando ésta implique aceptar, avalar, representar o asesorar empresas no autorizadas para operar en el país, o cuando estando autorizadas sus objetivos comprendan operaciones no reveladas en el proceso de autorización. Cumplir y observar que se cumplan las leyes del país” (17:1).

2.6.2 Responsabilidad hacia la sociedad

Se refiere a la independencia de criterio (mantener un criterio libre e imparcial). “El CPA debe abstenerse de opinar cuando se haya perdido la independencia mental, ya sea por parentesco, afinidad o relación laboral, con el patrono o sus empleados; lo cual no contribuye con la imparcialidad para expresar una opinión, que sirva de base para la toma de decisiones a terceros. Así mismo se refiere a la preparación y calidad profesional, manteniendo su nivel de competencia durante el ejercicio de su carrera profesional y a la calidad profesional de los trabajos, además del cuidado, la diligencia y la responsabilidad profesional” (17:1-4).

Dentro de una firma de auditores, deben establecerse políticas y procedimientos para asegurar que todos los miembros de la firma sean independientes. “Por ejemplo, una firma puede distribuir una lista de clientes periódicamente a todo el personal profesional y solicitar a estos que se aseguren de que no tienen intereses financieros con ellos o que nadie de sus familiares tiene posiciones importantes con clientes de la firma.” (15:2.07)

2.6.3 Responsabilidad hacia quien contrata los servicios

“Mantener el secreto profesional, obligándose a rechazar tareas que no cumplan con la moral y lealtad hacia el contratante de los servicios, así como retribución económica acorde con la naturaleza, importancia, tiempo y especialización requerida para llevar a cabo el trabajo” (17:4-6).

2.6.4 Responsabilidad hacia la profesión

“Cuidar 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; dignificar la profesión a base de calidad; difundir la enseñanza de conocimientos técnicos, transmitiendo sus conocimientos” (17:6-7).

Dentro de las Normas Internacionales de Auditoría, también se encuentra que de acuerdo con los principios generales de una auditoría, el auditor deberá cumplir con el “Código de ética para los Contadores Profesionales emitido por la Federación Internacional de Contadores, que contiene los principios éticos que gobiernan las responsabilidades profesionales del auditor, como lo son: Independencia, integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, conducta profesional, y normas técnicas” (19:37).

“Los miembros del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados (AICPA) deben apegarse a un código de conducta profesional. Las encuestas realizadas para determinar la actitud pública hacia los CPTs consistentemente han calificado a la profesión de contador como una que tiene altos estándares de ética. El código de conducta profesional está enfocado sobre todo a la integridad y a la independencia. Por ejemplo, los auditores independientes tienen prohibido ser propietarios de acciones de las sociedades que son sus clientes.” (22:27)

El énfasis que se le da a la ética de la contaduría pública, radica en que todos los informes, ya sea para personas internas o externas, son primordialmente responsabilidad de la administración operativa, sin embargo los auditores tienen responsabilidad profesional en cuanto a la competencia, confidencialidad, integridad y la objetividad de los mismos.

CAPITULO III
REGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES
CONTENIDAS EN LA LEGISLACION GUATEMALTECA

3.1 Infracciones tributarias como sujeto pasivo

Las infracciones tributarias se encuentran contenidas en el Código Tributario y antes de abordar el tema se darán algunas generalidades contenidas en dicho código.

“Las normas del Código Tributario son de derecho público y rigen las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias, aduaneras y municipales, a las que se le aplica en forma supletoria” (6:2).

“La promulgación del Código Tributario tuvo como objetivo que las leyes tributarias fueran armónicas, unitarias y se sujetaran a lo preceptuado por la Constitución de la República y para uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo, con el fin de evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias” (6:1).

Esta norma legal establece las definiciones de sujeto pasivo del impuesto y agente de retención o percepción, refiriéndose en el primer caso al “sujeto obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable” (6:9).

“El contribuyente está obligado al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso” (6:11).

“El contribuyente será responsable ante la administración tributaria, por los actos u omisiones de su personal dependiente, en ejercicio de su cargo” (6:32).

“Constituye infracción, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal que será sancionada por la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta, los que a su vez son sancionados conforme la legislación penal” (6:29).

El artículo 127 del Código Tributario establece la obligación de notificaciones, especificando que “toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos” (6:62).

Entre las infracciones tributarias del contribuyente, están:

3.1.1 Infracciones sancionadas con cierre temporal

Se aplicará “por un plazo mínimo de diez días y un máximo de veinte días continuos, duplicándose en caso de reincidencia, por oponer resistencia a la infracción, violar los marchamos o precintos antes de concluir el plazo de la sanción, cubrir u ocultar de la vista del público los sellos oficiales, abrir o utilizar el local temporalmente cerrado, sin más trámite ni nuevo procedimiento” (6:34-35). Siendo aplicada cuando se incurra en las siguientes infracciones:

- “Realizar actividades sin haberse registrado como contribuyente o responsable de los impuestos a los que esté afecto.
- No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito o crédito, recibos o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.
- Emitir documentos exigidos por las leyes tributarias, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.
- Utilizar máquinas registradoras, cajas y otros sistemas, no autorizados por la Administración Tributaria, para emitirlos; o utilizar máquinas registradoras, cajas y otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización” (6:33).

Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios y cometa la infracción solo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que la haya cometido.

3.1.2 Mora

“Incorre en mora el contribuyente que cumple con el pago de la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo; Es sancionada por cada día de atraso con el

equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso” (6:37).

3.1.3 Intereses resarcitorios a favor del fisco

“Se da por el no pago del importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida; se calcula sobre el importe del tributo adeudado, aplicando la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios” (6:26).

3.1.4 Omisión del pago de tributos

“Se constituye por la determinación incorrecta de la obligación tributaria detectada por la administración tributaria y es sancionada con una multa equivalente al 100% del importe del tributo omitido; reduciéndose a un 25% si el responsable rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la (AT) Administración Tributaria” (6:35-36).

3.1.5 Resistencia a la acción fiscalizadora

Cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la AT, ya sea después de vencido el plazo improrrogable de tres días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento, o cualquier acción que impida el acceso inmediato a los libros, documentos, archivos o sistema informático. Se sanciona con el 1% de los ingresos brutos del período objeto de fiscalización. Si la resistencia se constituye en forma inmediata, la sanción se duplicará. Si para el cumplimiento de lo requerido, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicará lo tipificado en el Código Penal.

3.1.6 Incumplimiento de las obligaciones formales

Constituyen estas infracciones, todas las acciones y omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales, como lo son:

- “Omisión de dar aviso a la AT, de cualquier modificación de los datos de inscripción: Dentro del plazo de treinta días contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación. Sancionado con una multa de Q30 por cada día de atraso, hasta un máximo de Q1,000 ó del 1% de los ingresos brutos obtenidos durante el último período mensual declarado, el que sea menor” (6:39).

- “Omisión o alteración del NIT o cualquier otro requisito, en documentos de importación, exportación y cualquier documento que deba presentarse ante la AT. Se sanciona con Q100 por cada documento, siendo el máximo similar a la sanción anterior” (6:40).
- “Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente; Sancionado con el 100% del impuesto omitido” (6:40).
- “No llevar al día los libros y registros contables a que obligan el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas, así como llevarlos en forma o lugar distintos. Sancionado con Q 1,000 cada vez que se fiscalice al contribuyente” (6:40).
- “Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el IVA, sancionado con Q 2,000 cada vez que se establezca la infracción” (6:41).
- “Emitir documentos exigidos por las leyes tributarias, que no cumplan los requisitos; sancionado con Q100 por cada documento, hasta un máximo de Q5,000 ó del 2% de los ingresos brutos por cada período mensual” (6:41).
- “Presentar las declaraciones después del plazo establecido, sancionado con Q30 por cada día de atraso hasta un máximo de Q600 hasta Q 3,000 dependiendo de la cantidad de períodos mensuales que comprenda la declaración” (6:41).
- “No concurrir a las oficinas tributarias cuando sea requerida su presencia, con una sanción de Q1,000 cada vez que sea citado y no concurriere” (6:42).

3.2 Infracciones tributarias como agente de retención o percepción

“Al sujeto pasivo se le otorga también la calidad de agente de retención o percepción, cuya responsabilidad recae en las personas designadas por ley, que intervienen en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente” (6:14).

Las retenciones son los montos de impuestos que recaen sobre ciertos pagos, acreditamientos o remesas tanto a persona domiciliadas en Guatemala, como también a no domiciliadas, para efectuar estas retenciones la ley del impuesto específico establece las tarifas aplicables en cada caso.

“Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dicho contribuyente” (6:14).

“Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco” (6:14).

“Las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas y entidades obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil o Civil, dedicadas a la producción, distribución, comercialización de mercancías o a la prestación de servicios, deberán retener los porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria respectiva y enterarlos en las cajas fiscales, o en los bancos del sistema cuando así esté autorizado, cumpliendo además con los plazos y condiciones que dicha ley especifique” (6:19).

“La falta de cumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir, no exime al agente de la obligación de enterar las sumas respectivas, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó el pago. El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas sin normas legales que las autoricen, sin perjuicio de la acción penal que pudiera corresponder” (6:14).

3.2.1 Retenciones que deben ser aplicadas por las empresas hoteleras

La legislación guatemalteca, establece diferentes porcentajes o tasas de retención o percepción que deben ser aplicadas por las empresas hoteleras, de acuerdo con el tipo de pago, acreditamiento o remesa efectuada. A manera de resumen, en el **anexo I** de la página 131 se detallan las retenciones que deben aplicarse de acuerdo con la legislación guatemalteca.

3.2.2 Sanciones

El artículo 64, segundo párrafo de la Ley del ISR establece que de no efectuarse la retención del impuesto a las personas domiciliadas, el gasto no se considerará como deducible.

Con relación al impuesto de turismo, el artículo 41 de la Ley Orgánica del INGUAT establece sanciones graduales, de acuerdo con la reincidencia en la infracción dentro del plazo de un año, de la siguiente manera:

- Amonestación
- Multa menor, de diez a cien quetzales

- Multa mayor, de cien a mil quetzales
- Suspensión temporal del servicio y
- Cancelación definitiva del servicio

Adicionalmente, el artículo 94, numeral 7 del Código Tributario establece una sanción de multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere, cuando se omita la percepción o retención de tributos, de acuerdo con las normas establecidas.

Por pago extemporáneo de retención de tributos se establece una sanción (artículo 91) equivalente al 100% del impuesto retenido o percibido; si el responsable del pago (agente) lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un 50%.

Además de la multa con la que es sancionado el agente de retención o percepción, también se le sanciona con mora e intereses resarcitorios.

Transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente cumpla con la obligación de enterar los impuestos, procederá a hacerlo del conocimiento de los tribunales competentes del ramo penal.

3.3 Sanciones penales para la empresa, empleados y representantes legales

Las sanciones penales, están contenidas en el Capítulo VI del Código Penal, donde se definen los delitos contra el régimen tributario, específicamente en los casos siguientes:

3.3.1 Delitos

3.3.1.1 Defraudación tributaria

Conforme al artículo 358 A, no es mas que “la simulación, ocultación, maniobra o ardid o cualquier otra forma de engaño, que induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva” (5:128). Para aclarar los términos utilizados en el código penal, se incluyen algunas definiciones según el Diccionario de la Real Academia Española:

- *Simulación*: Acción de simular. II 2. For. Alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdaderos de un acto o contrato.
- *Ocultación*: Acción y efecto de ocultar u ocultarse.
- *Maniobra*: Artificio y manejo con que uno entiende en un negocio. Suele tomarse en mala parte.
- *Engaño*: Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre.

Nótese que es necesario que se produzca un daño al patrimonio del Estado, al no percibir o cobrar éste, el total del impuesto que le corresponde.

El mismo artículo en su parte “B” tipifica los siguientes casos especiales de defraudación tributaria:

- Utilizar mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que las conceda, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
- Comercializar clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio, o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requiere el Código de Comercio y la Ley del IVA.
- Falsificar, adulterar o destruir sellos, marchamos, timbres, precintos u otros medios de control tributario.
- Destruir, alterar u ocultar las características de las mercancías, u omitir la indicación de su destino o procedencia.
- Hacer en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
- Llevar doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de los tributos.
- Falsificar las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.

- Alterar o destruir los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras, los sellos fiscales y similares.
- El contribuyente del IVA que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la SAT después de restar el crédito fiscal.
- falsificar facturas, obtenerlas de otro contribuyente o suponer la existencia de otro contribuyente que las extiende, para simular la adquisición de bienes o servicios, aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir, disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

3.3.1.2 Apropiación indebida de tributos

Conforme al artículo 358 C “comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos, percibidos o retenidos, después de transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación de requerimiento para enterarlos” (5:130).

3.3.1.3 Resistencia a la acción fiscalizadora

Conforme al artículo 358 D “comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien después de haber sido requerido, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables” (5:130).

3.3.2 Sanciones

3.3.2.1 Defraudación tributaria

“El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso. Si fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá, además la pena de expulsión del territorio nacional” (5:128).

3.3.2.2 Apropiación indebida de tributos

El artículo 358 “C” establece una sanción con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido. Si es cometido por extranjeros se le impondrá además la pena de expulsión del territorio nacional.

3.3.2.3 Resistencia a la acción fiscalizadora

El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al 1% de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual, trimestral o anual que se revise. Si este delito fuere cometido por funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Por reincidencia, se sancionará con cancelación definitiva de la patente de comercio. En el caso de extranjeros aplica igual pena que las anteriores.

3.3.2.4 No extender la constancia de retención

De acuerdo con el artículo 498 numeral 2, el agente de retención que no extienda al sujeto pasivo del impuesto la constancia de retención que conforme a la ley corresponde, será sancionado con arresto de diez a sesenta días.

3.4 Sanciones penales para el Contador Público y Auditor

El Código Penal también contempla las sanciones siguientes para el Contador Público y Auditor.

El artículo 271, establece el delito de estafa mediante informaciones contables, indicando que los auditores, que en sus dictámenes o en sus informes, firmen o certifiquen informes, memorias o proposiciones, inventarios, integraciones, estados contables o financieros y consignen datos contrarios a la verdad, realidad o fueren simulados con el ánimo de defraudar al público o al Estado, serán sancionados con prisión de dos meses a dos años y multa de cincuenta a dos mil quetzales.

El artículo 223, establece el delito de revelación de secreto profesional, el cual lo comete quien, sin justa causa revelare o empleare en provecho propio o ajeno un secreto del que se ha enterado por razón de su estado, oficio, empleo o profesión, si con ello ocasionare o pudiera ocasionar perjuicio, será sancionado con prisión de seis meses a dos años o multa de cien a un mil quetzales.

CAPITULO IV
LA CONSULTORIA FISCAL DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
INDEPENDIENTE EN UNA EMPRESA HOTELERA

4.1 Términos de contratación de la consultoría fiscal

Para definir los términos de contratación, es conveniente que se realice una entrevista con el cliente, la cual permitirá establecer el enfoque que se le dará al servicio de consultoría fiscal, de acuerdo con los requerimientos del cliente.

Cuando se prestan servicios de asesoría sobre impuestos “el auditor y el cliente deberán acordar los términos del trabajo, los que al ser convenidos necesitarían ser registrados en una carta compromiso de auditoría u otra forma apropiada de contrato” (19:42).

4.1.1 Carta compromiso

“Es conveniente para los intereses tanto del cliente como del auditor, que el auditor envíe una carta compromiso, de preferencia antes del inicio del trabajo, para ayudar a evitar malos entendidos respecto del trabajo” (19:42). La carta compromiso documenta y confirma la aceptación de los servicios contratados de la consultoría fiscal, el objetivo y alcance de la consultoría, el grado de responsabilidad del Contador Público y Auditor hacia el cliente y la forma del informe o la entrega del resultado del trabajo.

Estas cartas deberían redactarse con precisión, ya que podrían servir de testimonio en caso de controversia o de litigio sobre los servicios prestados y honorarios pactados.

La forma y contenido de las cartas compromiso pueden variar para cada cliente, o para cada tipo de servicio que se ofrezca, pero generalmente y aplicando a la consultoría fiscal las Normas Internacionales de Auditoría (codificación 210) incluirían referencia a:

- El objetivo de los servicios de consultoría fiscal.
- Responsabilidad de la administración del cliente, delimitando la responsabilidad del auditor o firma de auditores.
- Alcance de la consultoría, incluyendo referencia a legislación aplicable.

- La forma en que será comunicado el resultado del trabajo.
- El hecho de que, a causa de la naturaleza de la prueba (pruebas selectivas) y otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y control interno, hay un riesgo inevitable de que aún algunas representaciones erróneas sustanciales puedan permanecer sin ser descubiertas.
- Acceso sin restricción a registros, documentación y otra información solicitada en conexión con la consultoría.
- Acuerdo sobre los honorarios, forma de facturación y cobranza.
- Petición al cliente de confirmar los términos del trabajo acusando recibo de la carta compromiso.

La Norma Internacional de Auditoría referente a trabajos para realizar procedimientos convenidos, especifica los asuntos sobre los que hay que convenir, entre los que se mencionan:

- “La naturaleza del trabajo incluyendo el hecho de que los procedimientos realizados no constituirán una auditoría o una revisión y que por consiguiente, no se expresa ninguna certeza.
- El propósito declarado para el trabajo.
- La identificación de la información financiera al cual se aplicarán los procedimientos convenidos.
- La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos específicos que se aplicarán.
- La forma anticipada del informe de resultados de hechos.
- Las limitaciones sobre la distribución del informe de resultados de hechos. Cuando dicha limitación estuviera en conflicto con los requerimientos legales, si los hay, el auditor no debería aceptar el trabajo.” (19:328-329)

Dicha Norma también indica que es de interés mutuo (tanto del cliente, como del auditor) que el auditor mande una carta compromiso, para documentar los términos clave del nombramiento. “Una carta compromiso confirma la aceptación por el auditor del nombramiento y ayuda a evitar malos entendidos respecto de asuntos como los objetivos y alcance del trabajo, el grado de responsabilidad del auditor y las forma de informes que deben emitirse.” (19:329)

“Los asuntos que deben incluirse en la carta compromiso comprenden:

- Una lista de los procedimientos que deben realizarse según se convino entre las partes.
- Una declaración de que la distribución del informe de resultados de hechos debería ser restringida a las partes especificadas que han convenido en que los procedimientos se realicen.” (19:329)

4.2 Planeación de la consultoría fiscal

La Norma Internacional de Auditoría en su codificación 300, define la planeación como “desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados.” (19:98) Se planea desempeñar la consultoría de manera eficiente y oportuna.

Planear la consultoría fiscal efectuada por un Contador Público y Auditor “es decidir previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que va a darse a esas pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar y cuáles son los papeles de trabajo en que van a registrarse los resultados. Forma parte también de la planeación, el decidir qué persona y de qué calidad deberá asignarse.” (21:37)

“El auditor deberá planear el trabajo de modo que se desempeñe un trabajo efectivo.” (19:329)

El trabajo será planeado en forma cuidadosa y si hubieran auxiliares o ayudantes deberán ser debidamente supervisados.

La planeación en la consultoría involucra una estrategia general respecto a la conducta esperada. La cantidad de planeación requerida en un trabajo variará con el tamaño y complejidad del cliente, y respecto al conocimiento y experiencia del auditor en referencia al cliente.

Se requiere más esfuerzo para planear adecuadamente una consultoría inicial, que cuando se ha realizado algún servicio de consultoría con el cliente.

Los objetivos de la planeación de la consultoría fiscal están basados en:

- a) Llegar a conocer el negocio del cliente y sector en donde opera, tipo de negocio, productos y servicios, así como regulaciones y legislación aplicables.
- b) Evaluar el riesgo de la consultoría.
- c) Diseñar el programa de trabajo, que incluya el alcance de los procedimientos y tiempos para la ejecución.
- d) Asignar personal profesional idóneo para desarrollar el trabajo.

Los productos obtenidos en la planificación permiten calificar la consultoría fiscal, realizada por parte de un Contador Público y Auditor como un proceso completo, que se inicia con indagar acerca de los antecedentes del negocio, para adquirir un conocimiento general del cliente, se desarrolla un programa de trabajo, que luego es aplicado (además se utiliza para verificar el logro de los resultados, para utilización interna de la unidad de auditoría especializada en este ramo, para conocimiento general de la compañía) al trabajo de consultoría fiscal que será ejecutado.

a) Conocimiento del negocio

Antes de aceptar el trabajo, el auditor debería obtener un conocimiento preliminar de la industria y de los dueños, administración y operaciones de la entidad. Enseguida de la aceptación del trabajo, se obtendría información adicional y más detallada. Al grado que sea factible, el auditor obtendría el conocimiento requerido al principio del trabajo. Al avanzar con la consultoría, esa información sería evaluada y actualizada y se obtendría más información.

Obtener el conocimiento requerido del negocio es proceso continuo y acumulativo de recolección y evaluación de la información y de relacionar el conocimiento resultante con la evidencia e información en todas las etapas de la consultoría prestada por un CPA. Por ejemplo, aunque la información se reúne en la etapa de planeación, ordinariamente se afina y se aumenta en etapas posteriores al ir conociendo más los auditores y auxiliares sobre el negocio.

Para trabajos continuos (por ejemplo: si después de efectuada una revisión de cumplimiento fiscal, se acordara con el cliente efectuar revisiones preventivas de obligaciones fiscales) el auditor actualizaría y reevaluaría la información reunida previamente, incluyendo información de los papeles de trabajo desarrollados en la consultoría anterior.

El auditor puede obtener un conocimiento de la industria y de la entidad de un número de

fuentes. Por ejemplo:

- Experiencia previa con la entidad y su industria.
- Discusión con personas de la entidad (por ejemplo, directores, gerentes y personal operativo).
- Discusión con personal de auditoría interna y revisión de dictámenes de auditoría interna.
- Discusión con otros auditores y con asesores legales o de otro tipo que hayan proporcionado servicios a la entidad.
- Discusión con personas enteradas fuera de la entidad (por ejemplo, economistas, clientes, proveedores o abastecedores, competidores).
- Publicaciones relacionadas con la empresa (por ejemplo, estadísticas de gobierno, encuestas, textos, revistas de comercio, reportes elaborados por el INGUAT, periódicos financieros, etc.).
- Legislación y reglamentos que afecten en forma importante a la entidad.
- Visitas a los locales de la entidad o instalaciones.
- Documentos producidos por la entidad (por ejemplo, minutas de juntas, material enviado a accionistas, o presentado a autoridades reglamentadoras, literatura promocional, informes anuales y financieros de años anteriores, presupuestos, informes internos de la administración, informes financieros provisionales, manual de políticas de la administración, manuales de sistemas de contabilidad, catálogo de cuentas, descripciones de puestos, planes de mercadotecnia y de ventas).

Un conocimiento del negocio es un marco de referencia dentro del cual el auditor ejerce su juicio profesional. Comprender el negocio y usar esta información apropiadamente ayuda al auditor para:

- Evaluar riesgos e identificar problemas.
- Planear y desempeñar la consultoría en forma efectiva y eficiente.
- Evaluar evidencia de auditoría.
- Proporcionar mejor servicio al cliente.

El auditor hace juicios sobre muchos asuntos a lo largo del curso de la consultoría en los que el conocimiento del negocio es importante.

El auditor debería asegurarse que los auxiliares asignados a un trabajo de consultoría obtengan suficiente conocimiento del negocio para ser capaces de desarrollar el trabajo delegado a ellos.

Para hacer un uso efectivo del conocimiento del negocio, el auditor debería considerar la forma en que afecta la información objeto de evaluación como un todo.

Esta lista cubre un amplio rango de asuntos aplicables a muchos trabajos; sin embargo, no todos los asuntos serán relevantes para cada trabajo y el listado no es necesariamente completo.

Factores económicos generales

- Nivel general de actividad económica (por ejemplo, recesión, crecimiento).
- Disponibilidad de financiamiento.
- Inflación, reevaluación de la moneda.
- Políticas gubernamentales
- El mercado y la competencia.
- Actividad cíclica o por temporada.
- Rentabilidad del negocio (Por ejemplo si se hubieran reportado pérdidas por dos períodos consecutivos, existe riesgo de que sean fiscalizados)
- Operaciones en reducción o en expansión.
- Condiciones adversas (por ejemplo, demanda a la baja, capacidad en exceso, seria competencia de precios).
- Prácticas y problemas de contabilidad específicos.
- Requisitos y problemas ambientales.
- Prácticas específicas o únicas (por ejemplo, relativas a contratos de trabajo, métodos financieros, métodos de contabilidad).

Aspectos de la administración

- Categoría bajo la cual se encuentra asignado.
- Socios, beneficiarios y partes relacionadas (local, extranjero, reputación y experiencia del negocio).
- Estructura del capital (incluyendo cualesquier cambios recientes o planeados).

- Estructura organizacional.
- Adquisiciones, fusiones o disposiciones de actividades del negocio (planeadas o recientemente ejecutadas).
- Fuentes y métodos de financiamiento (actual, histórica).
- Consejo de directores: composición, frecuencia reuniones, reputación y experiencia individuales en negocios, etc.
- Administración de operaciones: experiencia, reputación, rotación, personal financiero clave, y su status en la organización, etc.
- Función de auditoría interna (existe, calidad).
- Entorno para informes (influencias externas que afectan a la administración en la preparación de los estados financieros).
- Legislación fiscal aplicable de los diferentes impuestos y contribuciones fiscales, tomar en cuenta leyes y reglamentos para establecimientos de hospedaje.
- Usuarios de los estados financieros.

b) Evaluación del riesgo de la consultoría

Los riesgos que deben ser evaluados, están relacionados con los riesgos de auditoría, siendo estos: inherente, de control y de detección. Este aspecto ya fue considerado en el capítulo II, por lo tanto no se dará énfasis en el tema.

c) Programa de trabajo

El programa de trabajo es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de consultoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y el tiempo necesario para la realización. Sin embargo, este programa puede variarse, al momento de la ejecución del trabajo, de acuerdo a las necesidades específicas del cliente, por ejemplo: si no existieran bases para presentar alguna de las declaraciones objeto de revisión, porque las transacciones que se efectúan no implican el establecimiento de tal impuesto, se obvia el procedimiento; por ello es importante obtener previamente un conocimiento amplio del cliente, para que el programa de trabajo sea específico a las actividades que se llevan a cabo en la empresa, así como para que el tiempo estimado para la ejecución no resulte afectado.

En ocasiones se agregan a los procedimientos, algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos, sobre características o peculiaridades que debe conocer.

Existen muchas formas y modalidades de los programas de trabajo. Se les puede clasificar en:

- Programas generales: los que se limitan a un enunciado genérico de las técnicas a aplicarse, con mención de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso, y son, generalmente, destinados al uso de los jefes de auditoría (senior).
- Programas detallados: son aquellos en los cuales se describe con mayor o menor minuciosidad la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría, y se designa, generalmente, al uso de los ayudantes (junior).
- Programas estándar: aquellos en que enuncian los procedimientos a seguir en casos o situaciones que se consideran aplicables a un número considerable de empresas o a todas las que forman la clientela de despacho.
- Programas específicos: los que se preparan y formulan concretamente para cada situación particular.

La selección entre el uso de programas estándar y específicos, o las combinaciones de uno y otro que se puedan utilizar en la práctica, son también, en su mayor parte, resultados de las características peculiares del despacho, de sus condiciones de organización y supervisión y de las políticas establecidas en el manejo de su trabajo.

d) Asignación del personal profesional

Deberá tomarse en consideración al formar el equipo de auditoría, la experiencia general, la responsabilidad, supervisión y experiencia técnica. Sin embargo, por lo general en una firma de Contadores Públicos y Auditores puede indicarse que el equipo estará formado de la siguiente manera:

- Socio: Tiene la responsabilidad global y final con respecto al trabajo.
- Gerente y Supervisor del departamento de impuestos: Coordinan y supervisan la ejecución del programa de auditoría, así como el trabajo ejecutado.

- Equipo de Apoyo: Que además de reunir conocimientos específicos en el ramo fiscal, son quienes realizan la mayor parte de procedimientos requeridos. Cuando se involucran a dos asistentes, uno de ellos tiene la responsabilidad directa de la consultoría, además debe verificar que los procedimientos aplicados por el asistente 2, sean los correctos, a fin de minimizar tiempo en la revisión que lleva a cabo el supervisor asignado.
- Apoyo en el cliente: El auditor podrá tomar en cuenta el apoyarse en la auditoría interna del cliente. Podrá solicitar al cliente preparar papeles de trabajo, los cuales se marcarán como PPC y deberán ser estudiados por el auditor, en cuanto a su exactitud.

Para asignar al personal en forma individual y llevar el control general de los costos de auditoría, se acostumbra preparar un presupuesto de tiempo para el trabajo.

4.3 Supervisión de la consultoría fiscal

Además de planear la consultoría la primera norma de ejecución de trabajo de auditoría señala que los ayudantes, si los hubiere deben ser debidamente supervisados. La supervisión implica dirigir el trabajo de los auditores menos experimentados a medida que el trabajo avanza.

El SAS 22 indica los aspectos importantes de la supervisión. La supervisión incluye explicar a los ayudantes el trabajo de auditoría, mantenerlos informados, revisar el trabajo realizado y conciliar las diferencias de criterio entre el personal.

El hecho de que el auditor se obliga para con sus clientes a desempeñar un servicio personal, de carácter profesional motiva a que la supervisión y revisión del trabajo de auditoría cobren singular importancia. La responsabilidad de garantizar que el servicio de auditoría se preste sea efectivamente profesional y que se ejecute de acuerdo con las normas establecidas tanto por la firma de auditores como para la profesión, recae principalmente en el socio encargado, por lo que delega ciertas tareas a otros miembros de su equipo, para que a través de una inteligente labor de supervisión y revisión, traslade al servicio de auditoría su indiscutible carácter de personal y profesional.

La política de la mayoría de las firmas de auditores que prestan sus servicios en el medio guatemalteco, es que todos los trabajos de auditoría sean supervisados y revisados en las oficinas del

cliente, lo cual al mismo tiempo de proporcionar mayor efectividad, permite mantener contactos personales con la gerencia del cliente.

4.3.1 Alcance y extensión de la supervisión

La supervisión debe llevarse a cabo tanto cuando el trabajo en las oficinas del cliente ha concluido, como durante el desarrollo del mismo, y lógicamente, debe empezar tan pronto como el trabajo haya sido contratado.

El personal de auditoría que integra el equipo que se encargará de realizar la consultoría necesita de cierta guía e instrucción específica, acerca de lo qué deben hacer, cuándo lo van a hacer y cómo lo van a hacer. Es necesario que sepan que su trabajo es satisfactorio y cómo hacer para mejorarlo.

Para que cada miembro del grupo obtenga experiencia de su trabajo, debe estar debidamente informado en cada etapa del mismo, a cerca de lo que se espera de él, por lo que debe ser supervisado a medida que desarrolle el trabajo.

4.3.2 Oportunidad de la supervisión

Es deseable que el auditor (asistente 1 o senior) encargado permanezca en las oficinas del cliente, mientras el asistente 2 (júnior) está trabajando, sin embargo, sucede frecuentemente que el auditor 1 está encargado de varios trabajos a la vez. En estos casos, deberá visitar las oficinas del cliente lo más frecuentemente posible para asegurarse que el asistente 2 está realizando adecuadamente el trabajo asignado y para resolver cualquier problema o pregunta que le pueda surgir.

La supervisión sobre la marcha del trabajo, debe estar dirigida a los objetivos siguientes:

- Estar seguro de que los asistentes saben lo que están haciendo y que se observan las políticas de la firma en lo que respecta a los procedimientos de consultoría aplicados, que los criterios fiscales se mantengan y la preparación de papeles de trabajo sea conforme a la indicada.
- Mantener a los asistentes ocupados todo el tiempo.
- Hacer comprender a los asistentes sobre la necesidad de mantener el trabajo dentro del presupuesto de tiempo.

- Coordinar todas las fases del trabajo de manera que la consultoría progrese de acuerdo con lo planeado y que el cliente quede satisfecho con el trabajo desarrollado.

4.3.3 Responsabilidad de la supervisión

La intensidad con la cual el supervisor lleva a cabo su función, depende de las condiciones del trabajo y de su criterio. De cualquier forma su examen deberá incluir las declaraciones objeto de análisis, los estados financieros o registros contables y fiscales vinculados a la revisión, aspectos importantes que surgieron y cualquier área de particular riesgo.

El supervisor deberá examinar el trabajo de todo su equipo, de modo que pueda tener un conocimiento global de todos los aspectos de la consultoría y esté en condiciones de asumir responsabilidad total por el examen.

4.3.4 Beneficios de una adecuada supervisión

A continuación se enumerarán algunos de los beneficios que proporciona una adecuada supervisión del trabajo de consultoría:

- La reputación del auditor dependerá de la calidad del trabajo que realiza. Por consiguiente la finalización correcta de cada uno de los servicios efectuados a través de la consultoría fiscal, depende de la eficacia en la dirección, supervisión y revisión del trabajo que realice.
- La supervisión minimiza los errores y detecta mayores problemas. Al hablar de minimizar errores, se refiere a errores que puedan cometer los ayudantes que al ser revisado el trabajo se detecten y por la guía que el supervisor dará en el momento apropiado.
- Al haber dos criterios en la ejecución del trabajo, hace que el trabajo sea más eficiente.
- Ahorra tiempo al personal calificado, ya que el trabajo pesado o sea el de preparar todas las cédulas, es responsabilidad del asistente 2 o ayudante.
- Ahorra costos, ya que ese trabajo pesado lo hace el ayudante que es el que tiene menor remuneración.
- Maximizar el uso de la experiencia del personal de alta jerarquía para asuntos más delicados.
- Ayuda al equipo de trabajo a promover su progreso.
- El trabajo desarrollado será más eficiente y por lo tanto los resultados serán más satisfactorios.

4.4 Papeles de trabajo

De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría referente a trabajos para realizar procedimientos convenidos, “El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para proporcionar evidencia para sustentar el informe de resultados de hechos, y la evidencia de que el trabajo fue llevado a cabo de acuerdo con esta Norma Internacional de Auditoría y los términos del trabajo.” (19:330) Mientras que aplicando la definición de evidencia de auditoría, al trabajo del consultor fiscal prestado por un CPA, se puede decir que es la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa para argumentar las inconsistencias respecto a la legislación tributaria. Dicha evidencia comprende los documentos fuente, es decir las declaraciones de los diferentes impuestos, los registros de contabilidad subyacentes a los estados financieros y cualquier otra información importante para llevar a cabo la revisión.

Dichas Normas también indican que “los papeles de trabajo pueden ser en forma de datos almacenados en papel, película, medios electrónicos u otros medios.” (19:25) Adicionalmente, la norma de auditoría No. 2 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) referente a los papeles de trabajo y adaptando la definición al presente caso práctico, estos son los registros llevados por el auditor independientemente de los procedimientos seguidos, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones a que se ha llegado durante el desarrollo del trabajo.

Existen diversos criterios que definen a los papeles de trabajo, entre las que se mencionan:

- El trabajo del auditor queda anotado en una serie de papeles que constituyen en principio, la prueba material del trabajo realizado, y en ellos se deja constancia, de la profundidad de las pruebas y la suficiencia de los elementos en que se apoya para emitir su informe.
- Son el conjunto de cédulas y documentación que guarda el auditor como evidencia de que el trabajo realizado, se efectuó con base a las normas y procedimientos de auditoría y que sirven de fundamento de la opinión o informe que emite el auditor.
- Son evidencia de la calidad profesional del trabajo de auditoría que es realizado en una empresa.

- Los papeles son propiedad del auditor, pero la propiedad no es irrestricta, está obligado a tener discreción respecto a la información que contienen.
- “Son los registros llevados por el auditor independiente sobre los procedimientos seguidos, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones a que se ha llegado.” (21:79)

4.4.1 Objetivo de los papeles de trabajo e importancia

Los papeles de trabajo tienen como objetivo primordial proporcionar evidencia del trabajo realizado, constituyendo el soporte del informe del Contador Público y Auditor; así como servir de guía y fuente de información en otros servicios subsecuentes.

Su importancia radica en que:

- En ellos el auditor fundamenta y respalda sus informes y/o cartas.
- Son fuente de información posterior, para la realización de cualquier otro servicio de consultoría fiscal que se lleve a cabo.
- Son evidencia del trabajo realizado, alcance, limitaciones y oportunidad de presentación.
- Sirven para comprobar que el auditor realizó un trabajo de calidad profesional.
- Sirven de guía para futuras revisiones.
- Registran el conocimiento del negocio del cliente.
- Respalдан las cantidades y las revelaciones de información contable y fiscal.

4.4.2 Contenido de los papeles de trabajo

En una revisión de cumplimiento fiscal, por lo general los papeles de trabajo de auditoría incluyen:

- Antecedentes del cliente, donde se detallan situaciones que indican el conocimiento general del negocio.
- Copia de la correspondencia con el cliente relacionadas con los términos del servicio contratado (carta compromiso o propuesta de servicios).
- Planeación del trabajo de consultoría.
- Requerimiento de información.
- Cuestionario fiscal.

- Guía de revisión.
- Información y documentación proporcionada por el cliente: datos contables básicos, así como declaraciones tributarias.
- Cédulas utilizadas en la revisión de cumplimiento fiscal: cédula que contenga los datos generales de la empresa; cédula de verificación de libros y documentos fiscales utilizados por la empresa; y las cédulas que se consideren necesarias para evidenciar el trabajo efectuado, incluyendo notas en los papeles de trabajo por situaciones detectadas. Cuando se realicen pruebas selectivas deberá mostrarse la extensión o alcance de las mismas.

La norma de auditoría No. 32 del IGCPA indica que “el CPA debe documentar a través de papeles de trabajo, aquellos asuntos que sean necesarios para proporcionar evidencia de que la auditoría o revisión se llevó a cabo” (16:72).

El SAS 31 señala que la materia que constituye evidencia consta de los datos contables básicos, y toda la información para que sea corroborada por el auditor. Entre los datos contables básicos están:

- Libros de diario.
- Mayor General y registros auxiliares.
- Manuales relacionados con la contabilidad.
- Registros informales y de memorando tales como hojas de trabajo, cálculos y conciliaciones
- Información que se utiliza para verificar cálculos o bases utilizadas.
- Documentos tales como cheques, facturas, contratos etc.
- Confirmaciones y demás representaciones por escrito.
- Información recabada de investigaciones, observaciones, inspecciones y exámenes físicos.
- Otra información obtenida por el auditor.

4.4.3 Elementos para la elaboración de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo ayudan también al auditor a planear, ejecutar y supervisar los trabajos. En cuanto a las cédulas preparadas por el CPA, para una mejor presentación de las mismas es necesario que reúnan ciertos elementos, como lo son:

- Nombre de la empresa que se audita.

- Fecha del período objeto de revisión.
- Nombre o iniciales de quién preparó la cédula.
- Fecha en que se preparó.
- Nombre o iniciales de quién supervisó el trabajo de consultoría.
- Fecha de supervisión.
- Tipo de servicio que se realiza en la consultoría fiscal.
- Título de la cédula que describa en forma concisa el trabajo efectuado.
- Referencias cruzadas de una cédula a otra.
- Marcas de auditoría que hagan referencia al trabajo efectuado.
- Notas que describan situaciones detectadas en el transcurso de la revisión, o que describan aspectos importantes del trabajo efectuado.

Cuando los papeles de trabajo se elaboran a través de medios electrónicos, en la práctica, por lo general no se utilizan marcas de auditoría, sin embargo para objeto de presentación del caso práctico desarrollado en el siguiente capítulo, si fueron utilizadas.

4.5 Procedimientos a utilizar en la consultoría fiscal

Los procedimientos son los pasos que van a seguirse y los actos que van a realizarse en el curso de la consultoría. Los procedimientos sirven para comprobar la exactitud de las cifras reportadas en las declaraciones, cuentas involucradas y los estados financieros. Indican el curso de acción que puede seguirse para desarrollar el trabajo.

El CPA puede utilizar varios tipos de procedimientos para obtener evidencia, los cuales incluyen, procedimientos de inspección, observación, investigación, confirmación, cálculo y otros analíticos. “La selección de procedimientos adecuados es un asunto de juicio profesional en las circunstancias” (19:177).

Esta selección puede variar, ya que puede optarse por la verificación de documentos específicos, realizar muestreo o verificar el 100% de la información que considere importante.

El auditor debe asegurarse que aplicó los procedimientos apropiados al objetivo de la consultoría fiscal, es decir que el auditor deberá considerar los resultados de la muestra, la

naturaleza y causa de cualquier error identificado y su posible efecto en el objetivo de la prueba particular y en otras áreas relacionadas.

Por ejemplo, si el auditor en una revisión de cumplimiento fiscal, optó por efectuar un muestreo para probar el crédito fiscal de un mes específico, considerando los documentos con montos altos, con relación a las cifras reflejadas en el libro de compras, debe tomar en cuenta la repercusión en el crédito fiscal, por la parte no verificada, así como la incidencia que tendría en el Impuesto sobre la Renta.

4.5.1 Evaluación de cumplimiento fiscal

Se requiere de varios procedimientos, para verificar el adecuado cumplimiento con los lineamientos establecidos fiscalmente en los diferentes impuestos.

Estos procedimientos inician con la planeación adecuada del trabajo, que contempla un programa de trabajo. El desarrollo de la revisión de cumplimiento fiscal, en el que primero se realiza una solicitud o requerimiento de la información que se considera necesaria, luego se lleva a cabo un cuestionario con el personal administrativo del cliente idóneo (Gerente financiero, auditor interno o contador general) y se procede a investigar la situación fiscal de la empresa a través de una guía de revisión, el análisis y recopilación de la información relativa a aspectos tributarios.

Para concluir con la elaboración del informe que basado en argumentos legales, indique las situaciones detectadas y que se consideran riesgos potenciales para el cliente.

4.5.1.1 Programa de trabajo

La planificación detallada constituye la base para el programa de trabajo, a través de la selección de los procedimientos a utilizar en la evaluación de cumplimiento fiscal, que serán descritos en términos generales y deberán establecer claramente el método, alcance y oportunidad de su aplicación. Además se deben determinar las visitas en las cuales se realizarán los procedimientos.

“Los procedimientos de auditoría en esta área tienen como objetivo determinar el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales a las que está sujeta la empresa en

relación con los diferentes tributos, así como el reflejo de las mismas en los estados financieros objeto de análisis” (1:46).

Los distintos procedimientos mediante los cuales puede obtener el auditor la evidencia suficiente a tal fin se pueden encuadrar en las tres técnicas siguientes:

- **Técnica del cuestionario fiscal**

“Se realiza a través de una entrevista con el personal administrativo idóneo, o que tenga el grado de conocimiento contable con el que se manejan todas las operaciones de la empresa” (1:46).

- **Técnica de las pruebas sustantivas**

“A través de cuyo desarrollo se obtendrá la evidencia sobre si tanto los pasivos como los activos fiscales se encuentran correctamente reflejados y se constatará la aplicación de los criterios fiscales establecidos por la dirección de la empresa, teniendo en cuenta la normativa legal vigente” (1:47).

- **Técnica de las conciliaciones globales**

“Consistente en la comprobación de que las bases imponibles declaradas en relación con un impuesto coinciden con las declaradas en otro por el mismo período y, en caso de apreciarse diferencias, obtener las correspondientes explicaciones sacando las conclusiones oportunas” (1:47).

Los impuestos en los que, a través de sus correspondientes declaraciones, pueden realizarse fundamentalmente estos cruces de magnitudes son: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Turismo.

Es conveniente aclarar que, “técnica es un método o **detalle de procedimientos**, esencial en la práctica acertada de cualquier ciencia o arte. En la auditoría, las técnicas son métodos asequibles para obtener material de evidencia” (15:15)

“Para guiar el desarrollo del programa de auditoría, su forma y contenido precisos variarán de acuerdo al tamaño de la entidad, a la complejidad de la auditoría y a la metodología y tecnología específicas usadas por el auditor” (19:98-99).

Además, existen factores que van a determinar el alcance del programa de trabajo, como lo son:

- Se han realizado pruebas de cumplimiento detalladas recientemente,
- Cuentan con un departamento de auditoría interna,
- Alto o bajo grado de conocimiento del aspecto contable por parte de la gerencia de la empresa,
- Conocimiento de la empresa por parte del contador general o encargado de la contabilidad (experiencia y tiempo de prestar servicios en esa área),
- Programa o sistema de contabilidad adecuado.

“El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren” (19:100).

“El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. El programa de auditoría puede también contener los objetivos de la auditoría para cada área y un presupuesto de tiempos en el que son presupuestadas las horas para las diversas áreas procedimientos de auditoría” (19:100).

4.5.1.2 Requerimiento de información

El requerimiento de información tiene dos funciones, la primera es solicitar a la administración de la compañía toda la información que será necesaria para llevar a cabo el trabajo, la segunda es llevar un control de la información proporcionada por el cliente, para verificar si se está cumpliendo con el programa de trabajo.

Previo a trasladar el requerimiento de información al personal idóneo de la compañía, debe verificarse que este requerimiento incluya toda la documentación

contable-fiscal que será imprescindible en la revisión (de acuerdo con la legislación guatemalteca) para determinar si se necesita modificarlo.

4.5.1.3 Cuestionario fiscal

“Su finalidad es el de llegar al conocimiento de la empresa y de su problemática específica con objeto de identificar las posibles áreas de riesgo, identificando los tipos de operaciones e incidencia de las mismas en los diferentes impuestos” (1:46-47).

De preferencia el cuestionario fiscal debe realizarse al inicio del trabajo de campo y en forma verbal, para que las preguntas y respuestas que se realicen se amplíen, evitando interpretaciones inadecuadas o equivocadas.

4.5.1.4 Guía de revisión

Una guía de revisión, debe comprender todos los pasos, aspectos, partidas, gastos, conciliaciones, cuentas, que van a ser objeto de análisis en el desarrollo de la revisión.

Sin pretender que sea una enumeración exhaustiva, entre los procedimientos de carácter general, que permitirán al auditor realizar un análisis previo en una revisión de cumplimiento fiscal, deberán darse los siguientes pasos:

- Identificar la razón social, el domicilio fiscal y el número de identificación tributaria.
- Determinar cuales son los impuestos a los que la entidad se encuentra obligada, ya sea como sujeto pasivo o bien como agente de retención o percepción.
- Determinar si la empresa se encuentra inscrita en algún régimen tributario especial.
- Identificar los períodos abiertos a inspección en los distintos tributos (ejercicios que no hayan sido fiscalizados y pendientes de prescripción).
- Obtener información sobre los principios y criterios contables aplicados por la empresa, información que debe ser comparada con la evidencia alcanzada en los pasos restantes de la revisión fiscal y que ha de permitir identificar las diferencias existentes entre los principios y criterios utilizados y las normas fiscales.

- Revisar si los libros de contabilidad están debidamente autorizados y habilitados y si las operaciones registradas coinciden con las declaraciones fiscales.
- Revisar si los libros fiscales están debidamente autorizados y si las operaciones registradas mensualmente concuerdan con las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, así también si coinciden con los libros contables.
- Verificar que se estén llevando adecuadamente los libros de salarios y los registros de hospedaje (en el caso de hoteles, moteles, pensiones, campamentos, etc.), de acuerdo a las leyes que los regulan.
- Obtener copia de las declaraciones de los impuestos de ejercicios no prescritos (del período objeto de revisión, así como de los créditos fiscales no compensados por cuenta del Impuesto sobre la Renta trimestral e Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias).
- Analizar la razonabilidad de las cifras contenidas en ellas y, en particular respecto al Impuesto sobre la Renta, comprobar que el patrimonio neto declarado coincida con el balance general, investigar los gastos registrado con montos significativos, verificar que los gastos registrados contablemente cuenten con la documentación de soporte, utilizando el criterio profesional para realizar un muestreo.
- Obtener copia de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, retenciones del Impuesto sobre la Renta a personas domiciliadas y no domiciliadas, así como los pagos del Impuesto de Turismo correspondientes al período objeto de revisión, que permitan aplicar la técnica de las conciliaciones globales.
- Realizar una revisión aleatoria del crédito y débito fiscal registrado.
- Obtener copias de las liquidaciones a otros tributos, como lo son: Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, Impuesto único sobre Inmuebles, cuotas pagadas al IGSS, IRTRA e INTECAP, verificando su adecuada elaboración y cálculo.
- Verificar el acreditamiento del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias y el Impuesto sobre la Renta trimestral se esté realizando correctamente.
- Investigar con la administración de la compañía, aspectos que pudieran conocerse como problemas o contingencias fiscales, recursos de cualquier naturaleza que pudieran tener interpuestos, así como todo aquello que a su juicio pueda tener incidencia en los ejercicios no prescritos.

- Determinar finalmente, la posible existencia de contingencias y responsabilidades futuras.

4.5.1.5 Informe

“Una vez completada la ejecución del trabajo el auditor se enfrenta con la difícil tarea de comunicar los resultados al cliente. Poder comunicarse eficazmente es un problema común en todas las profesiones y no debe sorprender a nadie que los puntos contenidos en el informe sean de naturaleza técnica y voluminosa, por el grado de detalle que debe hacerse para especificar cada punto” (15:11.03).

El informe de revisión “debe contener una clara expresión escrita de afirmación negativa, para ello el auditor debe revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida como la base para su expresión de dicha afirmación” (19:310).

Un modelo de afirmación negativa puede ser el siguiente: se determinó un impuesto de turismo incorrecto.

El informe preparado en una consultoría fiscal, es un informe especial que efectúa el Contador Público y Auditor, ya que en estos casos no se va a emitir una opinión o dictamen sobre los estados financieros, cuentas específicas o sobre la estructura de control interno.

No existe normativa específica que regule la forma en que debe ser preparado un informe de consultoría fiscal, sin embargo adaptando la Norma Internacional de Auditoría referente a trabajos para realizar procedimientos convenidos (que es la que podría acoplarse en este caso, aunque dicha Norma proporciona lineamientos respecto a información financiera) a continuación se dan a conocer los elementos que debe contener en términos generales, dicho informe:

- (a) “un título;
- (b) un destinatario (ordinariamente el cliente que contrató al auditor para realizar los procedimientos convenidos);
- (c) identificación de información específica financiero o no financiera a la que se han aplicado los procedimientos convenidos;

- (d) una declaración de que los procedimientos realizados fueron los convenidos con el beneficiario;
- (e) una declaración de que el trabajo fue desempeñado de acuerdo con normas o prácticas nacionales relevantes;
- (f) identificación del propósito para el que fueron realizados los procedimientos convenidos;
- (g) una lista de los procedimientos específicos realizados;
- (h) una descripción de los resultados de hechos del auditor incluyendo suficientes detalles de errores y excepciones encontrados;
- (i) una declaración de que los procedimientos realizados no constituyen ni una auditoría ni una revisión y, como tal, no se expresa ninguna certeza;
- (j) una declaración de que si el auditor hubiera realizado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, otros asuntos podrían haber salido a la luz que hubieran sido informados;
- (k) una declaración de el informe está restringido a aquellas partes que han convenido en que los procedimientos se realicen;
- (l) una declaración de que el informe se refiere sólo a los elementos o información no financiera especificados y que no se extiende hasta los estados financieros de la entidad;
- (m) la fecha del informe;
- (n) la dirección del auditor; y
- (o) la firma del auditor.” (19:330-331)

La parte valiosa de una consultoría fiscal además de indicar las excepciones y errores encontrados que se describen en el literal (h), consiste en proporcionar las recomendaciones para solucionar dichas excepciones, por lo que es importante indicar en el mismo informe, las soluciones o sugerencias del consultor fiscal para corregirlas, así como la base legal en la cual se fundamentan los argumentos vertidos, en las situaciones detectadas.

“Como el auditor simplemente proporciona un informe de los resultados de hechos de los procedimientos convenidos, no se expresa ninguna certeza. En su lugar, los usuarios del informe evalúan por si mismos los procedimientos y resultados

informados por el auditor y extraen sus propias conclusiones del trabajo del auditor. El informe está restringido a aquellas partes que han convenido en que los procedimientos se realicen, ya que otros, no enterados de las razones para los procedimientos, pueden interpretar mal los resultados.” (19:327)

Este tipo de informes debe ser discutido con el cliente y la (s) persona (s) responsable (s) de los aspectos contables/fiscales, es decir con el gerente general de la compañía, gerente financiero y contador general; para poder comentar los aspectos ahí contenidos y aclarar las dudas que pudieran surgir, ya que muchas veces los errores o excepciones se cometen por la falta de conocimiento o interpretación inadecuada en aspectos fiscales.

4.5.2 Revisiones preventivas

Como su nombre lo indica, son revisiones fiscales que se efectúan antes de la presentación de las declaraciones, y posteriormente a su preparación por parte de la administración de la compañía. En este servicio, la responsabilidad del consultor fiscal no recae en la preparación de las declaraciones, sino en su revisión. En este tipo de servicio, el consultor fiscal debe tener una buena comunicación con el cliente o el personal administrativo designado, ya que constantemente deben fijarse las fechas en las cuales se realizarán las visitas a la compañía, para la revisión de las declaraciones que se trate, tomando en cuenta la fecha de vencimiento para la presentación de las mismas.

Este servicio incluye la revisión de todas las declaraciones que deben ser presentadas ante la administración tributaria, excepto cuando el servicio contratado por el cliente requiera algún impuesto específico. Por ejemplo, algunas veces el cliente desea que sólo sean revisadas las declaraciones mensuales del IVA y su documentación de desembolsos.

Generalmente, después de realizar una revisión de cumplimiento fiscal, se propone al cliente un apoyo consecutivo con el departamento de contabilidad en el área fiscal, a través de revisiones preventivas; las cuales son mucho más valiosas, ya que las situaciones que se detecten podrán ser subsanadas sin tener que recurrir al pago de infracciones. El cliente por su parte, evalúa la necesidad que existe en su empresa de contratar este servicio.

Si se tratara de un cliente nuevo, es decir que nunca ha requerido los servicios del consultor fiscal; debe realizarse después de la contratación del servicio un cuestionario fiscal, similar al modelo detallado en el caso práctico.

4.5.2.1 Programa de trabajo

En este tipo de servicio, el programa de trabajo debe ser elaborado en forma mensual, contemplando los diferentes impuestos que deban presentarse durante el mes que corresponda y las fechas de vencimiento de las declaraciones, si el servicio hubiera sido contratado para revisar la totalidad de las declaraciones. Los honorarios pactados por este tipo de revisiones también deben fijarse en forma mensual, sin variación en el precio (aunque durante algunos meses las horas invertidas en el servicio sea menor o mayor, comparado con otros meses).

En el programa de trabajo, deben fijarse las visitas que sean necesarias, por el vencimiento de cada impuesto. Este tipo de servicio permite verificar los impuestos y la documentación que soporta el pago de los mismos, con mayor profundidad, que ante una revisión de cumplimiento fiscal; ya que se analiza detenidamente cada declaración a presentar por separado y en su oportunidad.

El **anexo II** de la página 132 es un modelo de un programa de trabajo aplicado al servicio de revisiones preventivas en declaraciones mensuales del IVA.

Cuando las revisiones preventivas son contratadas para abarcar todos los impuestos, debe elaborarse la programación, de acuerdo a un calendario de obligaciones fiscales. Puede utilizarse, el calendario que publica anualmente la Superintendencia de Administración Tributaria y verificar los calendarios mensuales; o bien preparar un calendario de obligaciones fiscales personal que se proporcione al cliente, como un valor agregado al servicio de consultoría fiscal.

4.5.2.2 Requerimiento de información

En este tipo de servicio, debe elaborarse un requerimiento de información previo a cada visita, o cada tipo de declaración que se va a revisar. Normalmente, las empresas tienen la información disponible, ya que es información reciente y que está siendo

utilizada por el departamento de contabilidad. Por lo que, algunas veces no es necesario trasladar este requerimiento por escrito a la administración de la compañía, sino elaborarlo únicamente para efectos de control de la documentación que se proporciona y solicitar la información verbalmente al personal del cliente.

El modelo del requerimiento especificado en las revisiones de cumplimiento fiscal, puede ser aplicado a este tipo de revisiones. Minimizando la información requerida de acuerdo al tipo de declaración que se va a revisar.

4.5.2.3 Guía de revisión

En el servicio de revisiones preventivas deben elaborarse guías de revisión, que contengan los aspectos que ameriten análisis y revisión profunda, de acuerdo a la declaración que se revise. Esta guía debe incluir todos los procedimientos utilizados por el CPA en el desarrollo de su trabajo profesional, para detectar situaciones que podrían afectar a la empresa en determinado momento, por algún tipo de contingencia fiscal.

El **anexo III** de la página 133 es un modelo de guía de revisión de la declaración del Impuesto al Valor Agregado.

4.5.2.4 Informe

Los aspectos que deben incluirse en un informe de revisión preventiva de declaraciones son similares al de cumplimiento fiscal. Pudiendo trasladar a la gerencia a través de un mismo informe elaborado mensualmente, que incluya las situaciones detectadas en las diferentes visitas que se efectuaron a la compañía, así como de los diferentes impuestos que fueron evaluados. Es decir, que si se realiza una visita para revisar varias declaraciones, como es el caso de los trimestres en que hay vencimiento de declaraciones del IVA, ISR e IEMA, y dentro del mismo mes se hubiera efectuado otra visita para verificar las retenciones del ISR, cuotas patronales y laborales al IGSS, IRTRA e INTECAP, se podrá elaborar un solo informe mensual, que contendrá los aspectos considerados y situaciones detectadas en la revisión de esos impuestos y contribuciones.

Este informe tiene la particularidad, de que únicamente es elaborado para dejar evidencia por escrito de los aspectos sugeridos a la administración de la compañía verbalmente. En virtud de que los hallazgos detectados y que ameriten su corrección deben ser indicados a la administración de la compañía en la visita efectuada (de inmediato) para que se puedan realizar los cambios o modificaciones antes de que sean presentadas las declaraciones.

4.5.3 Servicio de consultas sobre asuntos fiscales específicos

Las empresas que no cuentan con especialistas en el manejo de los aspectos fiscales, con frecuencia utilizan los servicios del consultor fiscal externo para que les brinde orientación e información a los directivos o al personal responsable de la formulación y presentación de declaraciones. Puede prestarse de cualquiera de las formas siguientes:

- Pláticas sobre reformas fiscales, o bien sobre asuntos específicos de la empresa, que ameriten mayor orientación y explicación.
- Información constante acerca de los principales cambios de las disposiciones fiscales y criterios de las autoridades.
- Análisis y definición de consultas que surjan en materia impositiva, que pueden hacerse verbalmente o por escrito.

Cuando se preste este servicio por escrito, debe tomarse en cuenta que debe existir una buena comunicación con el cliente o la persona contacto, para que las alternativas sugeridas resultantes de las consultas planteadas, sean las esperadas por el cliente y estén enfocadas al análisis de los puntos planteados; además debe considerarse que este servicio debe ser prestado en forma eficaz y oportuna.

4.5.3.1 Carta resultado del análisis

Como resultado del análisis de consultas que surjan en materia impositiva, cuando el servicio sea contratado para resolver los asuntos por escrito, debe elaborarse una carta que incluya los siguientes pasos:

- Fecha de la carta
- Destinatario
- Consulta planteada por el cliente

- Análisis de la consulta, que incluya definiciones contables y fiscales, así como bases y argumentos legales considerados en el perfil
- Conclusión, la cual debe estar íntimamente relacionada con la consulta planteada y el análisis contable/fiscal
- Dirección del auditor y
- La firma del auditor.

CAPITULO V
CASO PRACTICO
REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL EN UNA EMPRESA HOTELERA POR EL
PERIODO DEL 1 DE JULIO 2001 AL 30 DE JUNIO 2002

El caso práctico que se incluye en el presente material de tesis, fue realizado en una empresa hotelera de Guatemala, a través de una revisión de cumplimiento fiscal por el período comprendido del 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002, sin embargo por razones de ética profesional, así como de salvaguarda para la empresa, por el análisis fiscal que se realiza, no será divulgado el nombre de la empresa, además fueron modificados algunos datos y cifras importantes.

5.1 Antecedentes

La compañía HOTEL GUATEMALA, S. A. de nombre comercial HOGUA, fue constituida bajo las leyes de la república de Guatemala el cinco de febrero del año 1,998 en escritura pública No. 258, ante el notario Julio Cesar Archiva, por un período de duración indefinida y cuya actividad principal es la hotelería y servicios relacionados (ventas en el restaurante). El capital autorizado suscrito y pagado está integrado por 3,000 acciones comunes al portador, con un valor nominal de Q1,000.00 cada una, el ejercicio fiscal de la sociedad es del 01 de julio de un año al 30 de junio del año siguiente.

Por el año terminado al 30 de junio de 2002 la firma de auditores Consultores Fiscales E & D, S. C. tuvo a su cargo la ejecución de una revisión de cumplimiento fiscal, habiendo sido nombrados por la Junta de Accionistas, quienes han adoptado por política, nombrar en Asamblea Extraordinaria a dicha firma de auditores para la ejecución de ese trabajo específico.

El Ingeniero Francisco Miranda es el representante legal de la empresa y la persona que contrató el servicio de consultoría fiscal, el señor Jaime López es el contador general y la persona que será nuestro contacto para llevar a cabo la revisión de cumplimiento fiscal.

El contador general de la compañía solo tiene disponibilidad para atender a nuestro personal de auditoría en horario de 8:00 a 13:00 horas (horario del personal administrativo), por lo que para ejecutar el trabajo debe acoplarse el equipo de auditoría al horario del cliente.

La empresa actúa en forma independiente y no cuenta con partes relacionadas.

La principal fuente de financiamiento de la empresa es el préstamo dado por el representante legal, para efectuar las construcciones y remodelaciones a las instalaciones del hotel, para ello se suscribió un documento legal, en donde consta que dicho préstamo no genera intereses. Mensualmente de acuerdo con los ingresos obtenidos por la empresa, se va amortizando este préstamo, sin embargo también se solicitan remesas para sufragar algunos gastos; por lo que el monto del préstamo otorgado al inicio de las operaciones de la compañía, no ha variado en gran proporción. Adicional a esta deuda, la compañía no tiene ningún otro crédito por solventar.

La empresa cuenta aproximadamente con 35 empleados, para los distintos departamentos que conforman la estructura organizacional. La mayoría de ellos están involucrados en los servicios prestados en el hotel, como lo son: hospedaje, restaurante, piscina, alquiler de bicicletas, cuidado de viveros y animales (conejos, venados, loros, aves, etc.), así como en el departamento de ventas, encargado de la promoción del hotel.

El Hotel Guatemala, S. A. se encuentra debidamente inscrito ante las autoridades competentes, en la categoría de un hotel de cuatro estrellas, registrado bajo el número de identificación tributaria 118833-3 y con el número patronal 1429.

El domicilio fiscal y comercial donde obtiene sus ingresos la empresa es el mismo, ubicado en la 14 avenida 12-82 de la Zona 9, ciudad de Guatemala. Tiene proyectos de ampliación de domicilios comerciales, a la fecha cuenta con personal ubicado en el departamento de Chimaltenango, quienes están realizando trabajos de construcción, así como preparación de viveros, por lo que fiscalmente tiene registrados dos domicilios comerciales, sin embargo en Chimaltenango no se han iniciado operaciones relacionadas con los ingresos.

5.2 Aceptación del trabajo

Previo a la elaboración de la propuesta (carta compromiso) por parte de la firma de auditores, se evaluaron algunos aspectos, como lo son: naturaleza del cliente, capacidad de pago, se investigó que la empresa estuviera constituida legalmente, reputación de la empresa, que no tuviera alguna asociación con empresas extranjeras o nacionales que pudieran tener algún problema de índole judicial, integridad de la administración, capacidad de la firma de auditores para llevar a cabo el

trabajo, etc. Considerando que estos aspectos de planeación previo a la aceptación del cliente, son del conocimiento general de todo CPA y para desarrollar el presente caso práctico en una forma concisa, no se dan mayores detalles de este paso.

Debido a que el resultado de la evaluación preliminar para aceptarles como nuevo cliente fue satisfactoria y luego de una entrevista previa con el cliente, a fin de acordar los términos para la realización del servicio, el despacho ha decidido remitir la carta compromiso para ofertarle al cliente el desarrollo de una consultoría fiscal, a través de una revisión de cumplimiento de las obligaciones fiscales, por el período comprendido del 01 de julio 2001 al 30 de junio 2002. Dicha carta compromiso sustituye a cualquier forma de contrato, siendo la siguiente:

PT No. Z 1 ½

Consultores Fiscales E & D, S.C.

Guatemala, 24 de octubre de 2002

Ingeniero
Francisco Miranda
Representante legal
Hotel Guatemala, S. A.
HOGUA

Estimado ingeniero Miranda:

De acuerdo con nuestras recientes conversaciones, en la que nos han solicitado que realicemos una revisión del adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales del Hotel Guatemala, S. A. por el período fiscal comprendido del 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002. Por medio de la presente tenemos el agrado de confirmar nuestro entendimiento de este compromiso y presentarles nuestra propuesta económica de servicios.

Es conveniente hacer notar que el resultado de la revisión, no constituye una opinión sobre los estados financieros o sobre la efectividad del diseño u operatividad del control interno contable, financiero y administrativo, tampoco constituye una auditoría, por lo tanto no se emitirá un dictamen de control interno, dictamen de auditoría o una certeza, ya que la naturaleza del trabajo es específicamente para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales para el período objeto de análisis.

La presente propuesta ha sido estructurada de la siguiente forma:

- I. Propósito del trabajo
- II. Alcance y procedimientos a aplicar
- III. Supuestos
- IV. Resultado del trabajo
- V. Honorarios

I. PROPOSITO DEL TRABAJO

De acuerdo con los términos acordados para desarrollar el trabajo, el propósito de la misma se estructura de la siguiente forma:

- Evaluar desde el punto de vista fiscal la correcta y razonable determinación de las principales obligaciones tributarias relacionadas con las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias e Impuesto de Turismo presentadas al ente fiscalizador correspondiente.
- Establecer si las obligaciones tributarias fueron determinadas conforme a la legislación fiscal vigente, a efecto de no incurrir en pagos superiores o menores a los que legalmente está obligada la empresa.
- Verificar que los formularios preparados por la administración de la empresa llenen los datos mínimos para su adecuada presentación.
- Emitir un informe que contenga las observaciones determinadas en el proceso de revisión, así como las sugerencias dadas a la administración de la compañía para ser aplicadas en forma inmediata.

II. ALCANCE Y PROCEDIMIENTOS A APLICAR

La presente revisión está basada en verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales que fueron presentadas por parte de la administración de la compañía, en el período fiscal comprendido del 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002, siendo las siguientes:

- Impuesto sobre la Renta trimestral
- Impuesto sobre la Renta anual
- Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias
- Impuesto al Valor Agregado mensual
- Retenciones del Impuesto sobre la Renta mensual tanto a personas domiciliadas, como a no domiciliados (si las transacciones de la compañía se relacionan con dicha obligación tributaria)
- Cuotas patronales y laborales al IGSS, IRTRA e INTECAP
- Cualquier otra obligación derivada de las transacciones realizadas por la compañía (Impuesto único sobre Inmuebles, Impuesto de Timbres Fiscales y de papel sellado especial para protocolos, etc.)
- Adicionalmente, se verificarán aspectos de índole formal en la información contable que está obligada a utilizar la compañía, como lo son los principales libros de contabilidad y libros fiscales

Todo lo anterior será evaluado de acuerdo con la legislación guatemalteca aplicable y vigente en el período fiscal objeto de análisis.

Para llevar a cabo la presente revisión se solicitará la información pertinente al personal administrativo designado por ustedes, lo cual será realizado a través de un requerimiento de información, que será trasladado por escrito. Este requerimiento se realizará previo a la revisión, para que una vez completada sea iniciado el trabajo de campo. Sin embargo, dentro del desarrollo de la misma, se podría estar solicitando información adicional, de acuerdo al grado de análisis que la información requiera. El trabajo de campo tendrá una duración estimada de seis días hábiles (tomando en cuenta el horario del personal administrativo de la compañía), posteriormente se dará un margen de una semana para consolidar la información recabada, evaluarla, elaborar y revisar el informe. Transcurrido este período la empresa dispondrá del informe que más adelante se detalla.

Cualquier extensión de la revisión u otro servicio adicional a lo indicado en esta propuesta que sea requerido, deberá documentarse a través de una carta propuesta adicional.

III. SUPUESTOS

La revisión se basará en los supuestos siguientes:

- Que el personal de la entidad proporcione el apoyo necesario para realizar el trabajo y facilitar la comunicación y flujo de documentación e información.
- La documentación original que soporta todas las transacciones estará disponible para su revisión y cotejo con los registros contables correspondientes.
- Que se den las facilidades para acceder a la información a utilizar, así como para llevar a cabo las revisiones de las declaraciones presentadas.

III. RESULTADO DEL TRABAJO

Se emitirá un informe indicando los hallazgos de carácter fiscal que surgieron al momento de la revisión, las bases legales en las que se sustentan y las sugerencias propuestas para la solución de los mismos.

El informe se emitirá primeramente en calidad de borrador para su discusión con la gerencia y contador general (partes involucradas en el trabajo). Luego se emitirá el informe final, adicionando los comentarios de la administración de la compañía.

Dicho informe incluirá aquellas debilidades que detectemos durante la ejecución de la revisión, así como nuestras sugerencias para subsanarlas. De surgir algún asunto importante durante el desarrollo del trabajo, se lo estaremos comunicando oportunamente.

Las decisiones tomadas son responsabilidad de la administración de la compañía, nuestra responsabilidad es indicarles los posibles problemas potenciales en materia fiscal para que sean evaluados por ustedes.

IV. HONORARIOS

Los honorarios para la revisión de cumplimiento fiscal se han estimado en función al tiempo que será utilizado y a la categoría del personal que será asignado a este trabajo, incluyendo gastos directos, el cual es de Q 6,000.00 ** más el Impuesto al Valor Agregado (IVA) respectivo, el cobro respectivo se realizará de la siguiente manera:

- 50% al inicio de la revisión y
- 50% contra la entrega del informe final.

La aceptación de la propuesta agradeceremos notificarla por escrito, especificando los términos y alcances antes indicados.

Atentamente,



Socio

** Los honorarios fueron calculados de acuerdo al personal que estaría involucrado en la realización del trabajo, y tomando en cuenta que este servicio fue prestado por una firma de Contadores Públicos y Auditores que se considera pequeña, en comparación con las firmas que se desarrollan en Guatemala.

5.3 Planeación del trabajo

A continuación se presenta el desarrollo de la planeación de la firma de auditores como parte de la ejecución del trabajo de consultoría fiscal en la entidad HOTEL GUATEMALA, S.A., correspondientes al período fiscal terminado al 30 de junio 2002, por la información recopilada, la cual se incluye de forma resumida a manera de evidenciar el conocimiento del negocio del cliente.

La administración del cliente no ha sufrido cambios desde la fecha en que se constituyó y está claramente definida en cuanto a su estructura organizacional y niveles de responsabilidad, rindiendo cuentas en forma mensual al representante legal y gerente general de la empresa (es la misma persona), mediante la presentación de estados financieros periódicos que se generan a través del sistema computarizado que utiliza el departamento de contabilidad.

El departamento de contabilidad está conformado por el contador general, un auxiliar de contabilidad y una secretaria, y los estados financieros son trasladados en el transcurso del mes inmediato siguiente a la gerencia.

La compañía no cuenta con un departamento de auditoría interna o externa, excepto la reciente contratación efectuada con nuestra firma. De acuerdo con los comentarios de la administración de la compañía, hace tres años se contaba con los servicios de un auditor externo independiente, sin embargo en el transcurso del tiempo se consideró innecesario este servicio, por lo que fue clausurado.

5.3.1 Evaluación del riesgo

a. Riesgo inherente

Para contrarrestar este riesgo serán analizadas las cuentas de egresos e ingresos, realizando pruebas globales, comparación de bases tomadas en el Impuesto sobre la Renta, con las del Impuesto al Valor Agregado, a fin de evitar que pudieran haberse registrado datos erróneos en alguna (s) cuenta (s), que pudieran ser importantes individualmente, o cuando se agregan con otras. La experiencia en la consultoría fiscal, ha demostrado que algunas veces existe información importante referente a ingresos no facturados, registrados bajo una cuenta por pagar; por lo que al disponer de los estados financieros deben verificarse además estas cuentas.

b. Riesgo de control

A través del primer contacto con el personal administrativo de la compañía, se indagó acerca de las atribuciones de cada uno de los empleados que conforman el departamento de contabilidad, así como el proceso que se realiza desde la emisión de documentos contables-fiscales (facturas, facturas especiales, etc.), donde se estableció que en el Hotel existe una persona encargada de elaborar los documentos contables en forma manual, por los ingresos y egresos del mismo, mientras que en el área de restaurante la persona encargada (distinta al Hotel) elabora sus propios documentos en la misma forma, es decir manualmente. Ambas trasladan la información correspondiente a la administración del Hotel. Posteriormente, la administración del Hotel revisa la información y realiza el cuadro de las cajas chicas, así como de las remesas recibidas constantemente por el envío de documentación que soporta

los egresos, luego la traslada al departamento de contabilidad para su registro. El contador general revisa la información proporcionada y la codifica contablemente, luego el auxiliar de contabilidad la registra en el sistema contable. Posteriormente el contador revisa la operatoria contable y elabora en calidad de borrador las declaraciones correspondientes, luego las traslada con la secretaria para su elaboración final. Adicionalmente, el contador traslada mensualmente copia de los estados financieros generados por el sistema, a la gerencia general. El gerente quien desconoce términos contables, porque su profesión no es de ese ramo, analiza el movimiento de la utilidad o pérdida mensual y lo archiva.

La experiencia demuestra, que por tratarse de un departamento de contabilidad pequeño, en el que se delegan varias actividades en una misma persona; podrían existir errores involuntarios. Además se puede predeterminar que pudieran existir otros problemas, debido a la falta de revisión en los estados financieros, por parte de una persona idónea. Por lo tanto puede considerarse que el riesgo de control es alto.

c. Riesgo de detección

Los procedimientos que serán aplicados en la revisión de cumplimiento de obligaciones fiscales deben evaluar todas las áreas en materia fiscal, es decir tomar en cuenta todas las declaraciones de los diferentes impuestos, así como las bases para su elaboración, tomando en cuenta que el riesgo de control es latente, en algunos procedimientos que requieren mayor inversión de tiempo, podrá aplicarse muestreo, tal es el caso de la revisión del crédito y débito fiscal, con relación a la evaluación de la documentación física que los soporta. Deben aplicarse todas las pruebas pertinentes a este tipo de revisión, para lograr detectar todas las excepciones del caso. Con la aplicación de los procedimientos de auditoría seleccionados, el resultado obtenido será satisfactorio, a fin de detectar cualquier error o irregularidad existente y que se tenga relación con la revisión de cumplimiento de obligaciones fiscales.

5.3.2 Programa de trabajo específico

El programa de trabajo que se incluye a continuación, indica las pruebas que serán aplicadas en esta revisión de cumplimiento fiscal, así como los aspectos específicos que aplican al cliente, de acuerdo con la naturaleza del negocio. En este programa también fue contemplado el tiempo que será necesario utilizar para la ejecución del mismo.

<p style="text-align: center;">PROGRAMA DE TRABAJO REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL Hotel Guatemala, S. A. Nit: 118833-3 Período: 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002 Fecha de inicio: 11 de noviembre 2002</p>	Pt. No. Z-2 1/2 Elaborado: DYC Fecha: 4-Nov-02 Aprobado: ELI Fecha: 5-Nov-02
<p style="text-align: center;">PROCEDIMIENTOS Y ALCANCE DE LA REVISION</p>	<p style="text-align: center;">TIEMPO NECESARIO</p>
<p>1. Elaboración y envío de requerimiento de información</p>	<p style="text-align: center;">1 hora</p>
<p>2. Cuestionario fiscal</p>	<p style="text-align: center;">1 hora</p>
<p>3. Trabajo de campo</p>	
<p><i>Impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias</i> Verificar que la base del impuesto y el cálculo del mismo esté siendo efectuado correctamente de acuerdo a lo que establece la ley, que el método utilizado haya sido el más favorable para la compañía; así como la adecuada aplicación del acreditamiento al Impuesto sobre la Renta o viceversa (según la opción autorizada).</p>	<p style="text-align: center;">2 horas</p>
<p><i>Impuesto sobre la Renta trimestral</i> Revisar el cálculo del impuesto, para establecer si se esté efectuando correctamente, conforme al método que en su oportunidad haya sido notificado a la Administración Tributaria.</p>	<p style="text-align: center;">2 horas</p>
<p><i>Impuesto sobre la Renta anual</i> Verificar la razonabilidad de los gastos registrados contablemente en el período fiscal Julio a Junio, para determinar si existen gastos que deben ser considerados como no deducibles, también se realizarán conciliaciones con el Impuesto al Valor Agregado, para comparar los ingresos declarados en ambos impuestos. Se evaluará la correcta aplicación de los créditos fiscales vigentes y que todos los datos suministrados se encuentren dentro del contexto legal.</p>	<p style="text-align: center;">4 horas</p>
<p><i>Retenciones de ISR e IVA en las facturas especiales</i> Verificar que se hayan efectuado los cálculos de la retención correspondiente tanto del Impuesto al Valor Agregado, como del Impuesto sobre la Renta en forma correcta; así como que se adjunten a dichas declaraciones los listados correspondientes.</p>	<p style="text-align: center;">2 horas</p>
<p><i>Retenciones de Impuesto sobre la Renta con tasas del 0% y 5% por pago de servicios locales</i> Establecer si a todos aquellos pagos efectuados por actividades locales descritas en el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se les ha efectuado su respectiva constancia de retención ya sea con tasa de 0% ó de 5% según corresponda.</p>	<p style="text-align: center;">2 horas</p>
<p><i>Retenciones de Impuesto sobre la Renta por servicios prestados desde el exterior</i> Comprobar que a los servicios prestados desde el exterior se les esté aplicando la retención respectiva del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo con las tarifas establecidas en los artículos 33 y 45 de la Ley.</p>	<p style="text-align: center;">2 horas</p>
<p><i>Retenciones del Impuesto sobre la Renta a empleados en relación de dependencia</i> Verificar que las retenciones efectuadas a empleados que laboran en relación de dependencia se estén calculando correctamente, así como que se enteren a la administración tributaria en forma oportuna.</p>	<p style="text-align: center;">2 horas</p>

<p style="text-align: center;">PROGRAMA DE TRABAJO REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL</p> <p>Hotel Guatemala, S. A. Período: 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002 Fecha de inicio: 11 de noviembre 2002</p>	<p>Pt. No. Z-2 ²/₂ Elaborado: EML Fecha: 4-Nov-02 Aprobado: LRL Fecha: 5-Nov-02</p>
<p style="text-align: center;">PROCEDIMIENTOS Y ALCANCE DE LA REVISION</p>	<p style="text-align: center;">TIEMPO NECESARIO</p>
<p><i>Impuesto al valor agregado</i> Revisar que las cifras suministradas en cada declaración mensual hayan sido tomadas correctamente de los libros de compras y ventas correspondientes; que las ventas coincidan con las reportadas en los estados de resultados de los meses que serán revisados; y que el crédito fiscal corresponda al período, para ello se tomará una prueba selectiva de los documentos que soportan dicho crédito fiscal.</p>	<p style="text-align: center;">2 horas</p>
<p>Verificar que el traslado de saldos de crédito fiscal (si hubiere) se haga correctamente de un mes a otro y que la presentación de la declaración (y pago cuando sea procedente) de dicho impuesto se efectúe de manera correcta.</p>	<p style="text-align: center;">1 hora</p>
<p><i>Impuesto de turismo</i> Verificar que se hayan presentado mensualmente los pagos del impuesto, así como se realizará una comparación de los ingresos registrados sobre hospedaje, contra los montos pagados del impuesto de turismo en el período anual. Si existen diferencias se cotejará con el pago del mes de julio 2002 (pagos posteriores) y los pagos anteriores que, es decir del mes de junio 2001 que pudieran encontrarse en el mes de julio 2001. Se verificarán algunas facturas físicas para comprobar que se esté reteniendo la tarifa del impuesto establecida.</p>	<p style="text-align: center;">2 horas</p>
<p><i>Cuotas al IGSS, IRTRA e INTECAP</i> Evaluar que se estén efectuando las retenciones correspondientes a los empleados y se estén pagando puntualmente las cuotas patronales y laborales.</p>	<p style="text-align: center;">2 horas</p>
<p><i>Revisión de los libros principales de contabilidad</i> Verificar la actualización y forma de operar los libros de diario, mayor, balance e inventario verificando que dichos registros se elaboren conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y considerando además las leyes tributarias. Así mismo, que se esté operando correctamente el libro de salarios o planillas según lo estipula el Código de Trabajo.</p>	<p style="text-align: center;">2 horas</p>
<p>4. <i>Revisión del trabajo efectuado por parte del supervisor</i></p>	<p style="text-align: center;">2 horas</p>
<p>5. <i>Elaboración de informe</i></p>	<p style="text-align: center;">4 horas</p>
<p>6. <i>Revisión del informe y cumplimiento de planeación</i></p>	<p style="text-align: center;">3 horas</p>
<p>7. <i>Discusión del informe</i></p>	<p style="text-align: center;">1 hora</p>
<p>Tiempo necesario para la realización del trabajo</p>	<p style="text-align: center;">37 horas</p>

5.3.3 Presupuesto de tiempo

El presupuesto de trabajo preparado y aprobado muestra la inversión de tiempo y costo de cada integrante del equipo, así como el costo total de la consultoría, tal y como se presenta a continuación:

Cargo	Costo/Hora	Inversión	Costo Total
Socio	Q. 1,200.00	1	Q. 1,200.00
Gerente	600.00	1	600.00
Supervisor	400.00	4	1,600.00
Asistente	75.00	31	2,325.00
Gastos directos estimados			275.00
Total		37	Q. 6,000.00

El costo por hora detallado anteriormente, es el asignado para calcular los honorarios que serán aplicados al cliente y el monto de la facturación por los servicios de consultoría que se realizan en la firma. No significa que éste sea el costo que representa financieramente para la firma el servicio ya que dentro del costo estimado se encuentra el margen de ganancia que se desea obtener.

Considerando que el personal administrativo de la empresa labora únicamente en horario de 8:00 a 13:00 horas, serán programadas seis visitas para la ejecución del trabajo de campo, que inicia con la elaboración del cuestionario fiscal y culmina con la revisión del supervisor que será asignado.

5.3.4 Organización del personal

El equipo de auditoría designado para la revisión de cumplimiento de obligaciones fiscales de Hotel Guatemala, S. A. por el período fiscal terminado al 30 de junio 2002, está conformado por el Lic. Luis Rodolfo López como socio a cargo, Lic. Juan Medinilla como gerente del departamento de impuestos, Licda. Elisa Maria Lainfiesta como supervisor y Licda. Dinora Yanes Castillo como asistente y encargada directa de la ejecución del trabajo de campo.

5.3.5 Preparativos para el equipo de trabajo

Como se mencionó en la carta compromiso, luego de aceptada la misma se traslada al personal administrativo designado por la compañía el requerimiento de información, en el presente caso se estableció contacto con el Contador General. Para remitir dicho requerimiento y para que sea más personalizado el servicio, adicionalmente se adjuntó una carta dirigida a la persona contacto en la compañía.

REQUERIMIENTO DE INFORMACION “REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL”

Pt. No. Z-3 1/2
 Elaborado: DYC
 Fecha: 6-Nov-02
 Supervisado: ELI
 Fecha: 6-Nov-02

Entidad:

Hotel Guatemala, S. A.

Nit:

118833-3

Período a revisar:

Del 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002

Fecha estimada de revisión:

Del 11 al 18 de noviembre 2002

Solicitado por:

Dinora Yanes Castillo

No.	DESCRIPCION	SI	NA
<u>A. IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS</u>			
1	FORMULARIO DE DECLARACION JURADA ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SUS ANEXOS, AL 30 DE JUNIO 2002	X	
2	FORMULARIO DE LAS DECLARACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA TRIMESTRAL, DEL PERÍODO SUJETO A REVISION	X	
3	FORMULARIO DE LAS DECLARACIONES DEL IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS PAGADOS DURANTE LOS AÑOS CALENDARIO DE 2001 Y 2002	X	
4	LIBROS CONTABLES (manuales o computarizados) HABILITADOS POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y AUTORIZADOS POR EL REGISTRO MERCANTIL, ACTUALIZADOS A LA FECHA		X
5	BALANCE DE SALDOS ANALITICO O DETALLADO AL 30 DE JUNIO	X	
6	FORMULARIO DE LAS DECLARACIONES POR EL PAGO DE RETENCIONES MENSUALES EFECTUADAS A PERSONAS NO DOMICILIADAS EN GUATEMALA		X
7	FORMULARIO DE LAS DECLARACIONES POR EL PAGO DE RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PRACTICADA A PERSONAS DOMICILIADAS (5% Y 0 %), RETENCIONES SOBRE FACTURAS ESPECIALES, CORRESPONDIENTES AL PERÍODO SUJETO A REVISION	X	
8	FORMULARIOS DE LAS DECLARACIONES POR EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE REVALUACION DE BIENES MUEBLES E INMUEBLES		X
9	DECLARACIONES JURADAS DE LA CONCILIACION ANUAL DE RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RETENIDO A EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA, Y LA DOCUMENTACION QUE SIRVO DE BASE PARA SU PREPARACION. PERÍODO TERMINADO AL 30 DE JUNIO DE 2002		X
10	DOCUMENTACION QUE RESPALDA LOS COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES (CHEQUES-FACTURAS-FACTURAS ESPECIALES-RECIBOS Y POLIZAS DE IMPORTACION) REPORTADOS EN EL PERÍODO FISCAL A REVISAR (para esta revisión se seleccionará la muestra correspondiente)	X	
<u>B. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</u>			
11	LIBRO DE COMPRAS Y DE VENTAS (autorizados en forma manual o computarizado)		X
12	DECLARACIONES MENSUALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE LOS PERIODOS SUJETOS A REVISION	X	
13	FORMULARIO DE PAGOS MENSUALES POR IVA FACTURAS ESPECIALES	X	

**REQUERIMIENTO DE INFORMACION
REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL**

Pt. No. Z-3 ²/₂
Elaborado: DYC
Fecha: 6-Nov-02
Supervisado: ELI
Fecha: 6-Nov-02

No.	DESCRIPCION	SI	N/A
13	FORMULARIO DE DECLARACIONES MENSUALES DEL IVA DE FACTURAS ESPECIALES (RECIBOS DE PAGO ANTE LA SAT)	x	
14	CORRELATIVO DE COPIAS DE FACTURAS DE VENTA, FACTURAS ESPECIALES, NOTAS DE DÉBITO Y CRÉDITO	x	
15	AUTORIZACION DE DOCUMENTOS: LIBROS CONTABLES, LIBROS DE COMPRAS Y DE VENTAS, FACTURAS, FACTURAS ESPECIALES, NOTAS DE CREDITO Y DEBITO, CONSTANCIAS DE RETENCION DEL ISR, CAJAS REGISTRADORAS Y SISTEMAS INTEGRADOS DE CONTABILIDAD PARA EMITIR FACTURAS	x	
16	ORIGINAL Y COPIAS DE FORMAS NO UTILIZADAS: FACTURAS, FACTURAS ESPECIALES, NOTAS DE CRÉDITO Y DÉBITO (de distintas series autorizadas)	x	
<u>C. IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS</u>			
17	DOCUMENTACION QUE SOPORTA EL PAGO DE DIVIDENDOS		x
18	DECLARACIONES DE PAGO DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES POR EL PAGO DE DIVIDENDOS, DIETAS Y DOCUMENTOS EMITIDOS EN EL EXTERIOR		x
<u>D. IMPUESTO DE TURISMO</u>			
19	RECIBOS MENSUALES POR EL PAGO DEL IMPUESTO DE TURISMO, ASI COMO DETALLE QUE SOPORTA EL CALCULO EFECTUADO	x	
<u>E. OTROS</u>			
20	FORMULARIO DE INSCRIPCION, ACTUALIZACION ANTE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA, POR CAMBIO DE RAZON SOCIAL, DIRECCION O DOMICILIO FISCAL, CAMBIO DE CONTADOR U OTRO	x	
21	PLANILLAS Y PAGOS EFECTUADOS AL IGSS	x	
22	NOTIFICACION O AVISO AL IGSS DE LA BAJA DE EMPLEADOS		x
23	LIBRO DE SALARIOS O PLANILLA	x	

Fuente: Información solicitada al personal administrativo de Hotel Guatemala, S. A.

Procedimiento: Solicitud de información y documentación necesaria para el desarrollo de la revisión de cumplimiento fiscal.

Conclusión: El presente requerimiento cumplió con sus objetivos como lo son: solicitar información a la compañía y documentar que se nos proporcionó en el desarrollo de la misma.

5.4 Ejecución del trabajo de campo

El trabajo de campo fue iniciado el 11 de noviembre de 2002, de acuerdo con la fecha programada en la planeación aprobada. Con el conocimiento adquirido del cliente a través de la planeación, así como los demás aspectos involucrados en la misma, el asistente del departamento de impuestos estaba conciente de los objetivos que se persiguen en la presente revisión de cumplimiento de obligaciones fiscales, por el período terminado al 30 de junio de 2002, siendo los siguientes:

- Verificar la adecuada presentación de las obligaciones fiscales.
- Determinar si pudieran estarse aplicando incorrectamente algunos procedimientos contables, que tuvieran implicaciones de índole fiscal, ya sea de carácter formal o esencial en los impuestos determinados.
- Comprobar que las bases utilizadas para la determinación de los diferentes impuestos, utilizada por la administración de la compañía, haya sido la correcta.
- Realizar comparaciones globales tanto de la documentación que soporta la información financiera-fiscal, contra los registros contables, como también contra las declaraciones propiamente.
- Efectuar conciliaciones en las bases tomadas en el Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, a fin de determinar que ambos impuestos hayan sido calculado sobre las mismas bases y hechos generadores, sin tomar en cuenta aquellas operaciones que no son hecho generador de uno de ellos.
- Emitir un informe de procedimientos convenidos, respecto a la revisión efectuada.

5.4.1 Cuestionario fiscal

A continuación se incluye el cuestionario practicado al personal administrativo designado por la empresa hotelera del presente caso práctico (contador general), previo a desarrollar la revisión de cumplimiento de obligaciones fiscales.

En dicho cuestionario se incluyen preguntas básicas, las cuales pueden ampliarse al momento de realizarlo, de acuerdo con las respuestas dadas por el personal administrativo, es por esa razón que debe realizarse verbalmente. El mismo, incluye preguntas generales de la compañía y luego preguntas específicas del tipo de transacciones que se realizan.

CUESTIONARIO FISCAL			Ref.: Z-4 ½	
REVISION DE CUMPLIMIENTO			Hecho por: Dyc	
Empresa: Hotel Guatemala, S. A. Nit: <u>118833-3</u> .			Fecha: 11-Nov-02	
Período objeto de revisión: <u>Julio 2001 a Junio 2002</u> .			Revisado por: ELI	
Persona contacto: <u>Jaime López (Contador General)</u> .			Fecha: 18-Nov-02	
PREGUNTAS	SI	NO	N/A	OBSERVACIONES
1. Tiene la empresa establecida una política fiscal con criterios para controlar adecuadamente las cargas fiscales.		X		Se aplican los más favorables para la compañía.
2. Existe un departamento encargado específicamente del área fiscal.	X			El departamento de contabilidad, se encarga de esa área.
3. Cuenta la empresa con un servicio externo que preste asesoramiento en materia tributaria.		X		Hace dos años se tenía contratado el servicio de auditoría externa y hasta ahora se decidió contratarlos a Uds.
4. Mantiene la empresa un archivo que contenga todos los documentos y datos de interés fiscal.	X			
5. Existe segregación de funciones entre:				
• Quienes efectúan las operaciones	X			
• Quienes registran las operaciones	X			
• Quienes efectúan las liquidaciones	X			
• Quienes revisan las liquidaciones	X			
6. Quedan identificados los datos sobre los que se efectúa cada declaración tributaria.	X			
7. Son firmadas las liquidaciones o desembolsos de efectivo por persona autorizada.	X			
8. Existe un control del pago efectivo de los tributos.	X			
9. Tienen alguna inquietud (duda) sobre aspectos fiscales, que a su criterio podría estar ocasionando incumplimiento en lo establecido por las leyes tributarias.	X			La compañía tiene autorizada una máquina registradora ubicada en el restaurante, pero como ya no son válidos los tickets, se utiliza como control interno y no se ha cancelado ante la SAT. No se puede utilizar porque no permite detallar los datos del consumidor.
10. Efectúa la compañía pagos por cuenta de terceros (afiliadas, casa matriz, representadas y otra similares)		X		
11. Con que instituciones bancarias y/o aseguradoras tienen operaciones (cuentas de cheques, seguros, etc.)				Banco G&T Continental, Aseguradora la Ceiba.
12. Existen o han existido mercancías y equipo, que se han dañado o han caído en obsolescencia.		X		
13. El activo fijo en maquinaria y equipo, ha sido comprado localmente o importado.				Localmente.
14. Tiene maquinaria y/o equipo en calidad de arrendamiento.		X		

CUESTIONARIO FISCAL				Ref.: Z-4 ²/₂
REVISION DE CUMPLIMIENTO				Hecho por: Dyc
Empresa: Hotel Guatemala, S. A. Nit: <u>118833-3</u> .				Fecha: 11-Nov-02
Período objeto de revisión: <u>Julio 2001 a Junio 2002</u> .				Revisado por: ELI
Persona contacto: <u>Jaime López (Contador General)</u> .				Fecha: 18-Nov-02
PREGUNTAS	SI	NO	N/A	OBSERVACIONES
15. Los bienes inmuebles son de su propiedad.	X			El terreno si, pero el edificio se está pagando a uno de los socios, sin que esté cobrando intereses.
16. Ha revaluado bienes muebles o inmuebles de su activo.		X		
17. Qué método de depreciación utiliza.				Línea recta, de acuerdo a los porcentajes legales.
18. Las utilidades se distribuyen regularmente. Qué sucedió con las de los últimos dos años.		X		No han sido distribuidas.
19. Pagan al extranjero por uso de marcas, patentes o por regalías.		X		
20. Pagan al extranjero por servicios técnicos		X		
21. Pagan al extranjero por intereses y/o comisiones		X		
22. Efectúan pagos por sueldos a personas extranjeras		X		
23. Efectúan pagos por servicios profesionales a personas que no son empleados	X			Siempre que son facturados
24. Indique la documentación comprobatoria que se elabora para sus ventas				
25. Efectúan ventas al costo o menos del costo		X		Al costo cuando se trata de auto consumos en el restaurante (de socios, funcionarios y empleados)
26. Se efectúa retención en la fuente a sus empleados		X		No sobre sueldos y bonificación incentivo de Q36,000 al año
27. Paga regularmente al IGSS las cuotas patronales y laborales	X			
28. Paga regularmente el impuesto de turismo	X			
29. Presenta las declaraciones de retenciones mensualmente	X			
30. Ha sido objeto de reparos por las autoridades fiscales en algún impuesto o tributo		X		

Fuente: El señor Jaime Lopez, como contador general de la compañía, fue quien proporcionó las respuestas.

Procedimiento: Cuestionario fiscal previo al inicio de la revisión de cumplimiento fiscal.

Conclusión: El presente cuestionario fiscal cumplió con los objetivos del mismo (llegar al conocimiento de la compañía) y además permitió detectar algunas situaciones de riesgo fiscal, las cuales se originan por el desconocimiento de la legislación tributaria guatemalteca por parte del personal administrativo.

5.4.2 Guía de revisión

La guía de revisión de cumplimiento fiscal que se incluye a continuación, está adecuada a la actividad económica que desarrolla la empresa objeto de análisis.

Hotel Guatemala, S. A. Nit: 118833-3

Ref. **Z-5 1/2**

GUIA DE REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

Período objeto de revisión: 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002

No.	Procedimiento	Ref. Pts.	Hecho por	
<i>Procedimientos generales:</i>				
1	Prepare una cédula con los datos generales de la empresa, de acuerdo con los documentos legales de la empresa, para facilitar la localización de información fiscal en otras pruebas	Z-12	Dyc	
2	Revise si los libros de contabilidad, fiscales y otros están conforme a lo establecido por las leyes tributarias, así como su operatoria general	Z-13		
3	Revise la resolución de autorización de la administración tributaria para la impresión de documentos, así como cumplimiento de requisitos mínimos			
4	Detalle si existe documentación fiscal no localizada por la compañía, de acuerdo al requerimiento			
5	Haga un corte de documentos fiscales emitidos, libros contables y fiscales, así como de cheques emitidos para la revisión de desembolsos.	Z-14		
<i>Procedimientos específicos:</i>				
6	Verifique formalidades en la presentación de la declaración anual del ISR por el período objeto de revisión	Z-16		
7	Detalle el movimiento de los ingresos reportados al IVA en el período objeto de revisión, así mismo revise aspectos formales en el libro de ventas y declaraciones del IVA	Z-17		
8	Concilie los ingresos reportados para efectos del ISR con los declarados para efectos del IVA	Z-18		
9	Tabule los costos y gastos (egresos) declarados al IVA y compare las cifras totales con la declaración anual del ISR	Z-19		
10	Tome como muestra dos meses para comprobar el crédito fiscal, con la documentación de soporte de los egresos y revise aspectos formales del libro de compras, cotejándolo con las declaraciones	Z-20, Z-21		

Hotel Guatemala, S. A.

Ref. Z-5 2/2

GUIA DE REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL**Período objeto de revisión: 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002**

No.	Procedimiento	Ref. Pts.	Hecho por
<i>Continuación procedimientos específicos</i>			
11	Tabule los salarios ordinario y extraordinarios reportados en planillas del IGSS y compare con planillas internas o detalle de salarios pagados luego compare cifras globales con gasto reportado en la declaración anual del ISR; verifique también que las cuotas IGSS, IRTRA e INTECAP se estén pagando correctamente.	Z-22	Dyc
12	Verifique que los gastos reportados no se excedan de los límites establecidos fiscalmente y detalle gastos no deducibles verificando si fueron considerados como tales en la declaración anual del ISR.	Z-23	
13	Compruebe que las depreciaciones registradas como gasto deducible del período, se encuentren dentro de los límites fiscales establecidos.	Z-24	
14	Determine si a los intereses ganados se les efectuó la retención del impuesto sobre productos financieros adecuadamente.	Z-25	
15	Revise si se está pagando el IEMA, verifique formalidades y su aplicación al ISR	Z-26	
16	Revise declaraciones trimestrales de pagos a cuenta del ISR y que se esté utilizando el sistema autorizado	↓	
17	Concilie las cuentas por cobrar del ISR e IEMA registradas por la compañía, con las declaraciones presentadas		
18	Compruebe que se estén aplicando las retenciones del impuesto de turismo y se esté pagando correctamente	Z-27	
19	Tome como muestra tres o dos meses para evaluar la documentación que soporta los desembolsos efectuados (cheques pagados), evaluando que se cuente con la documentación de soporte fiscal, así como que se estén emitiendo constancias de retención 0 y 5% cuando proceda y razonabilidad en los gastos registrados.	Z-28 a la Z-30	
20	Verifique que se estén presentando las declaraciones mensuales de retenciones del ISR, retenciones de facturas especiales, etc.	↓	

5.4.3 Papeles de trabajo e información proporcionada por el cliente

La información proporcionada por el cliente, es la solicitada a través del requerimiento de información y pueden clasificarse en dos grupos, de acuerdo al tipo de información:

- Extractos o copias de documentos legales importantes: Escritura de constitución, acta de nombramiento del representante legal, constancia de inscripción ante la SAT, constancia de inscripción patronal, patente de comercio de empresa y sociedad si fuera el caso, resoluciones de autorización para impresión de documentos, así como autorizaciones y habilitaciones de libros, contratos que sustenten las operaciones de la empresa, etc.
- Información y documentación contable, fiscal y laboral: Declaraciones que soportan los pagos de impuestos y tributos, libros fiscales, contables y laborales, detalles o integraciones que demuestren operaciones contables específicas (por ejemplo: auxiliar de activos fijos donde se especifiquen los porcentajes de depreciación aplicados por la compañía), documentación que soporta las transacciones efectuadas, etc.

Debido a que la información proporcionada por el cliente es información confidencial y que es del conocimiento general del Contador Público y Auditor, de acuerdo a su campo de trabajo, únicamente se consideró necesario incluir el formulario de declaración jurada anual del Impuesto sobre la Renta del período objeto de revisión (terminado al 30 de junio 2002), haciendo la salvedad de que los datos fueron modificados para evitar divulgar información importante para la compañía.

Sin embargo, para efectos prácticos toda la información necesaria para documentar la realización del trabajo de campo, se puede verificar en los papeles de trabajo preparados por el Contador Público y Auditor independiente como consultor fiscal, ya que esta información fue obtenida de la documentación proporcionada por el cliente, a través del requerimiento de información.

CEDULA DE TRABAJO No. Z-12

ELABORADO POR:	DYC
FECHA:	11/11/2002
SUPERVISADO POR:	ELI
FECHA:	18/11/2002

DATOS GENERALES

Razón social	Hotel Guatemala, S. A.
Nombre comercial	HOGUA
Representante legal	Francisco Miranda
Domicilio fiscal	14 Av. 12-82 Zona 9, Guatemala
Dirección comercial	14 Av. 12-82 Zona 9, Guatemala
Persona contacto	Jaime López (Contador general)
Teléfono	5961284
Fax	3321404
Actividad principal de la Cía.	Hotelería y restaurante
NIT	118833-3
Número patronal	1429
Período objeto de revisión	Del 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002
Tipo de consultoría fiscal	Revisión de cumplimiento de obligaciones
Fecha de inicio del trabajo	11 de noviembre 2002

Fuente: Constancia de inscripción y modificaciones ante la SAT, inscripción patronal, escritura de constitución y representación legal, y otros datos obtenidos del entendimiento del trabajo.

Procedimiento: Tabulación de datos generales de la compañía, que serán utilizados en la realización de las pruebas correspondientes.

Conclusión: Los datos generales de la compañía fueron tomados de información fidedigna, para ser utilizados posteriormente.

NOMBRE DE LA EMPRESA:

Hotel Guatemala, S. A.

NIT:

118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-13 1/2

ELABORADO POR: DYC

FECHA: 11/11/2002

SUPERVISADO POR: ELI

FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:

Julio 2001 a Junio 2002

*REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL***VERIFICACION DE LIBROS Y DOCUMENTOS**

Están autorizados los libros fiscales (compras y ventas)?

SI NO Especifique _____

Los libros fiscales llenan los requisitos mínimos?

SI NO Especifique _____

Los libros de compras y ventas están al día?

SI NO Especifique _____

Coincide mensualmente el crédito y el débito fiscal declarado al IVA con el registrado en libros fiscales?

SI NO Especifique Diferencia en el crédito fiscal de abril-02

SO 10

Están habilitados y autorizados los libros contables (inventario, diario mayor general, balance de saldos y de estados financieros)?

SI NO Especifique _____

Están actualizados los libros contables?

SI NO Especifique _____

Se tienen hojas computarizadas impresas del período 2001/2002, pero los libros estaban autorizados para llevarlos en forma manual hasta junio 2002, en julio se autorizaron en forma computarizada. Los manuales están operados hasta junio 2001.

SO 17

NOMBRE DE LA EMPRESA:

Hotel Guatemala, S. A.

NIT:

118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-13²/₂

ELABORADO POR: DYC

FECHA: 11/11/2002

SUPERVISADO POR: ELI

FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:

Julio 2001 a Junio 2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

Los libros de inventarios, balances y de estados financieros están firmados por el representante legal y contador?

SI NO Especifique

Los anteriores si, los del período 2001/2002 no han sido operados en libros autorizados.

SO 17

Los libros fiscales y contables muestran alguna alteración notable?

SI EspecifiqueNO

Los libros contables muestran alguna deficiencia?

SI Especifique

No fue registrada la reserva legal períodos 30-Jun 2000 y 2001

SO 20

NO

Las facturas, notas de crédito, notas de débito y facturas especiales utilizadas por la compañía están autorizadas?

SI NO Especifique

Las facturas, notas de crédito, notas de débito y facturas especiales llenan los requisitos mínimos, en cuanto a los datos impresos?

SI NO Especifique

En las facturas serie C y D no se especifica la razón social, sólo el nombre comercial "HOGUA".

SO 11

Los documentos anteriores se emiten en forma correlativa?

SI NO Especifique**DOCUMENTACION NO LOCALIZADA (de acuerdo con el requerimiento)**

Describe: IEMA trimestre jul-sep 19

SO 2

Fuente: Libros fiscales, libros contables, documentos fiscales (facturas, facturas especiales, notas de débito y crédito, documentación solicitada en requerimiento).

Procedimiento: Verificar la existencia de la documentación solicitada en requerimiento, si los libros están debidamente autorizados, habilitados, actualizados y operados correctamente, el cumplimiento de requisitos formales en las formas utilizadas (documentos fiscales)

Conclusión: Se encontraron algunas inconsistencias, por el incumplimiento de aspectos formales que establece la legislación tributaria, las cuales serán reportadas a la admón. De la Cía.

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT:
118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-14

ELABORADO POR: DYC
FECHA: 14/11/2002
SUPERVISADO POR: j
FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:
Julio 2001 a Junio 2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

CORTE DE DOCUMENTOS EMITIDOS

Haga un corte de los documentos fiscales emitidos en el período objeto de revisión, así como de los folios utilizados en los libros contables y fiscales.

No. Orden	Tipo de Documento	Primer No. Utilizado	Ultimo No. Utilizado	Fecha de Emisión	Emitido a Nombre de	Monto en Q. -v-
1.-	Facturas Serie A	3271	6989	01-Jul	Sergio Aroldo Cuevas	120.00
				30-Jun	Yadira Monroy	345.00
	B	5512	9985	01-Jul	C/F	35.00
	C	En blanco		30-Jun	Luis Alonzo Giancarlo	110.00
D	En blanco			No han sido utilizadas		
2.-	Facturas especiales	3216		28-Ago	Rigoberto Cuevas	637.14
			3271	12-Jun	Anastasia Chan	1,422.00
3.-	Notas de crédito	12		12-Oct	Rolando Paniagua	114.00
			14	27-Mar	Maria Lopez	245.00
4.-	Notas de débito	En blanco			No han sido utilizadas	

No. Orden	Tipo de Libro	1er. folio utilizado	Ultimo folio util.	# Resolución -v-	Especificación del libro
5.-	Libros fiscales	68	92	99-05134676	Libro de compras
		43	62	99-06518230	Libro de ventas
6.-	Libros contables	11	Operados	AD-03451823	Inventario
		81	hasta 30-6-01	AD-03451825	Diario
		30	Ver detalles	AD-03451827	Balance
		11	en Z13	AD-03451829	De estados financieros

Haga un corte de los cheques emitidos, durante cada mes tomado como muestra para hacer la revisión de desembolsos (diciembre-01, marzo y mayo-02), verificando que todos los cheques con su documentación de soporte sean analizados.

No. Orden	Tipo de Documento	Primer No. Utilizado	Ultimo No. Utilizado	Fecha de Emisión	Emitido a Nombre de	Monto en Q. -v-
1.-	Cheques Voucher Diciembre 2001	3881250	5398473	03-Dic	Gustavo Arango Ramirez	5,000.00
				28-Dic	Banco G & T Continental	586.00
2.-	Cheques Voucher Marzo 2002	176658	176739	01-Mar	Comunicaciones Celulares	637.14
				27-Mar	Banco G & T Continental	2,018.00
3.-	Cheques Voucher Mayo 2002	828324	828421	02-May	Empresa Eléctrica	2,966.50
				31-May	Jose Bobadilla Reyes	1,219.03

Fuente: Documentos fiscales, libros contables y fiscales de julio 2001 a junio 2002 y cheques voucher que soportan los desembolsos de diciembre 2001, marzo y mayo 2002.

Procedimiento: Realizar un corte de documentos emitidos a manera de control interno, para tener la seguridad de que la información proporcionada está completa. (No hay documentos faltantes), así como hacer un corte de los folios utilizados en los libros fiscales y conta

Conclusión: El corte de documentos emitidos se llevó a cabo satisfactoriamente. Los libros contables no habían sido operados por el período objeto de análisis, lo cual será divulgado en el informe. Para efectos de cruces con información contable se tomarán de referen

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT:
118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-15

ELABORADO POR: DYC

FECHA: 11/11/2002

SUPERVISADO POR: ELI

FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:
Julio 2001 a Junio 2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

Cédula de Marcas

- W Cifras cotejadas con estados financieros analíticos al 30 de junio 2002 a satisfacción
- ^ Sumado vertical verificado
- ^/r Sumado vertical y horizontal verificado
- SO/x Divulgado en situación observada No. "x" del informe de revisión de cumplimiento fiscal
- X Monto tomado de planillas del IGSS, verificando que fueran presentadas oportunamente
- Ov Monto tomado de planillas internas proporcionadas por la Admón. de la Cía. y que son la base para la operatoria contable
- X Porcentaje aplicado por la Admón. de la Cía. De acuerdo con lo establecido en la legislación fiscal correspondiente
- √ Cifras cotejadas con libro de compras a satisfacción
- √ Cifras cotejadas con libro de ventas a satisfacción
- CPC Cédula proporcionada por el cliente
- A Procedimiento aplicado por la compañía, conforme a lo establecido fiscalmente
- Σ x Sumatoria de valores "x" referenciado en ésta misma cédula
- W Cifras tomadas de las declaraciones físicas, con evidencia de haber sido presentadas a la administración tributaria correctamente
- X Prueba de auditoría aplicada, satisface el alcance de la revisión
- √ Datos tomados de información original utilizada por la compañía (documentos o libros fehacientes)

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT: 118833-3

PERIODO DE REVISION: Jul-2001 a Jun-2002

CEDULA DE TRABAJO No. Z-16

ELABORADO POR: DYC
FECHA: 12/11/2002
SUPERVISADO POR: ELI
FECHA: 18/11/2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

DECLARACION JURADA Y RECIBO DE PAGO ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SAT No. 1012
2029366

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION GUATEMALA DIA 30 MES 10 AÑC 2002

NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA	PERIODO DE IMPOSICIÓN	RAZON O DENOMINACION SOCIAL
118833-3	01-07-2001 AL 30-06-2002	HOTEL GUATEMALA, S. A.

DOMICILIO FISCAL	TELEFONO
14 Av. 12-82 Zona 9, Guatemala	5961284

PATRIMONIO				
Efectivo, inventarios, Ctas.x Cob. Funcionarios y empleados	17	1,649,499.12	(+)	
Cuentas por cobrar del giro habitual	18	625,272.49	(+)	Z23
Reserva para cuentas incobrables	19	0.00	(-)	
Activos fijos (Neto)	20	1,134,442.07	(+)	Z24
Otros activos	21	327,407.61	(+)	
Total pasivo corriente (corto plazo)	22	(26,261.00)	(-)	
Total pasivos no corrientes (largo plazo)	23	(550,000.00)	(-)	
Total Capital (casilla 17 mas/menos casillas 18 a la 23)	24	3,160,360.29	=	

INGRESOS				
Sueldos, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones (Re)	25		(+)	
Ingresos por servicios personales prestados en forma independi	26	0.00	(+)	
Ventas netas locales	27	6,431,255.00	(+)	
Servicios empresariales prestados localmente	28	1,843,540.00	(+)	
Exportación de bienes y servicios	29		(+)	
Intereses y rendimientos financieros	30	12,746.00	(+)	Z18
Arrendamientos	31		(+)	
Otros ingresos (incluyendo ctas incobrables recup)	32	151,000.00	(+)	Z18
Total Renta Bruta (suma casillas 25 a la 32)	33	8,438,541.00	=	Z18

COSTOS Y GASTOS				
Inventario inicial	34	0.00	(+)	
Compras netas	35	4,862,416.00	(+)	a
Importaciones	36	0.00	(+)	
Costo de producción de productos terminados	37	0.00	(+)	
Inventario final	38	0.00	(-)	
COSTO DE VENTAS	39	4,862,416.00	=	
Sueldos, salarios y bonificaciones	40	920,385.03	(+)	Z22
Viáticos y Gastos de Transporte	41	57,995.00	(+)	Z23
Depreciaciones	42	19,272.52	(+)	Z24
Indemnizaciones	43	68,336.25	(+)	Z23
Servicios y Arrendamientos pagados a domiciliados en el país	44	983,214.00	(+)	a
Honorarios por servicios o asesoramientos prestados del exterior	45		(+)	
Otros Servicios prestados por domiciliados en el exterior	46		(+)	
NUMERO DE DECLARACION QUE SE RECTIFICA: $\sum a$	47	5,845,630.00	=	Z19
1012 #	82			

Fuente: Declaración anual del ISR y DMG de la compañía.
Procedimiento: Se verificaron los datos generales de la compañía, se confrontaron las cifras con el DMG y se realizaron pruebas en otras cédulas referenciadas.

Conclusión: Las cifras se encontraban a entera satisfacción al cotejarlas con el DMG, los datos generales estaban correctos, al igual que las sumatorias algebraicas, el ISR fue calculado al porcentaje establecido (31%). En otras pruebas se verificará el cumplimiento de las disposiciones tributarias.

Regalías	47	
Intereses y otros gastos sujetos a retención de ISPF	48	0.00
Donaciones	49	0.00
Otros gastos	50	38,947.88
TOTAL DEDUCCIONES (Suma casilla 39 a la 50)	51	6,950,566.68
RENTA NETA (Si casilla 33 menos 51 es positivo)	52	1,487,974.32
PERDIDA NETA (Si casilla 33 menos 51 es negativo)	53	
Pérdida de operación empresas nuevas	54	
Rentas exentas que forman parte del total de ingresos anotados en casilla 33	55	(12,746.00)
Gastos de rentas exentas	56	0.00
Otros gastos no deducibles	57	2,841.31
Deducciones personales	58	0.00
Reinversión de utilidades (Planta, maquinaria y equipo)	59	0.00
Reinversión de utilidades (Programas de capacitación)	60	0.00
RENTA IMPONIBLE (Casilla 52 menos 53 mas/menos	61	1,478,069.63
PERDIDA FISCAL (Casilla 52 menos 53 mas/menos 54 a la	62	

IMPUESTO			
Impuesto sobre RENTA IMPONIBLE	63	458,201.59	X
Deducciones por leyes especiales Resolución	64		
Crédito por IVA (Conforme planilla adjunta)	65	0.00	
Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias	66	(30,380.12)	Z26
IMPUESTO MENOS DEDUCCIONES	67		
Impuesto sobre ganancias de capital	68	0.00	
Impuesto Rentas sujetas a retención pago definitivo	69	0.00	
Impuesto régimen especial de pago	70	0.00	
TOTAL IMPUESTO (Suma casilla 67 a 70)	71		
Valor constancias adjuntas retención pago definitivo	72	0.00	
Pagos mensuales régimen especial de pago	73	0.00	
SALDO IMPUESTO (Casilla 71 menos 72 y 73)	74		
Retenciones a cuenta	75	0.00	
Pagos trimestrales	76	(100,634.04)	Z26
Otros Créditos conforme resolución	78	0.00	
Impuesto pagado en declaración que se rectifica	79	0.00	
PAGOS EN EXCESO Si es negativo	80		
TOTAL IMPUESTO A PAGAR Si es positivo	81	327,187.43	

CPC			
Intereses (Arto. 58 Código tributario)	83		
Multa presentación extemporánea	84		
Mora (Arto. 92 Código Tributario)	85		
VALOR A INGRESAR CON ESTA DECLARACION	86		

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT:
118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-17

ELABORADO POR: DYC
FECHA: 12/11/2002
SUPERVISADO POR: ELI
FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:
Julio 2001 a Junio 2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

MOVIMIENTO INGRESOS DEL PERIODO REPORTADOS AL IVA COMO VENTAS O SERVICIOS PRESTADOS

MES	Forma	Número	Presentada	Ventas Gravadas, Exentas, Exportaciones, Servicios Prestados
julio-01	SAT-2011	261403	28/06/2001 Rectificada	W -
Agosto	SAT-2011	2075617	28-Sep	461,353.00
Septiembre	SAT-2011	2051534	25-Oct	406,571.00
Octubre	SAT-2011	2719786	23-Nov	638,077.00
Noviembre	SAT-2011	2719790	28-Dic	877,361.00
Diciembre	SAT-2011	2719791	27-Ene	1,396,640.00
enero-02	SAT-2011	2719795	28-Feb	1,525,792.00
Febrero	SAT-2011	2719798	28-Mar	482,470.00
Marzo	SAT-2011	2719800	30-Abr	552,448.00
Abril	SAT-2011	261382	28-May	527,004.00
Mayo	SAT-2011	261404	27-Jun	642,054.00
Junio	SAT-2011	261392	01-Oct Rectificada	889,173.00
TOTAL DECLARADO AL IVA EN EL PERIODO				8,398,943.00

Análisis del registro contable	Saldos	S/Declaración	S/Contab.	Diferencia
Declaración IVA Junio IVA por pagar		-		
IVA por cobrar		136,129.00	136,129.00	-
		<u>136,129.00</u>	<u>136,129.00</u>	

Fuente: Declaraciones mensuales del IVA, libro de ventas y DMG a junio 2002 (para verificar los saldos de las cuentas del IVA).

Procedimiento: Se tabularon los ingresos declarados al IVA, verificando aspectos generales del formulario (datos de la empresa correctos, cifras sin alteración, etc.) se cotejaron con el libro de ventas y se verificaron las cifras reportadas en el DMG referentes al IVA

Conclusión: La prueba realizada fue satisfactoria, la información verificada se encontraba correctamente.

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT:
118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-18

ELABORADO POR: DYC
FECHA: 12/11/2002
SUPERVISADO POR: ELI
FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:
Julio 2001 a Junio 2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

**CONCILIACION DE LOS INGRESOS REPORTADOS PARA EFECTOS DEL ISR
CON LOS DECLARADOS PARE EFECTOS DEL IVA**

Renta Bruta **Z16** 8,438,541.00

(-) Ingresos no afectos al IVA, reportados al ISR

Intereses bancarios Q	∨ 980.00 a
Intereses bancarios \$	∨ 11,766.00 a
Cuentas incobrables recuperadas	Z16 151,000.00 (163,746.00)

Ingresos reportados al ISR modificados para efectos de conciliación 8,274,795.00

Ingresos declarados al IVA **Z17** 8,398,943.00

Diferencia no aclarada (124,148.00) **SO\6**

Z16 12,746.00 Σ a

Fuente: Declaración anual del ISR, DMG para detallar algunas cuentas, e ingresos declarados al IVA tabulados en cédula anterior.

Procedimiento: Conciliar los ingresos declarados al ISR, contra los declarados al IVA; para ello se deben eliminar las operaciones que no representan ingresos para una de las dos bases impositivas.

Conclusión: El resultado de la conciliación efectuado, dio una diferencia de Q124,148 que debe ser aclarada por la administración de la compañía, esto será informado a través del reporte.

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT:
118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-19

ELABORADO POR: DYC
 FECHA: 12/11/2002
 SUPERVISADO POR: ELI
 FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:
Julio 2001 a Junio 2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

**MOVIMIENTO DE EGRESOS DEL PERIODO REPORTADOS AL IVA COMO COMPRAS,
 SERVICIOS ADQUIRIDOS O IMPORTACIONES**

MES	Forma	Número	Presentada	Compras, Importaciones, Servicios adquiridos
				W
julio-01	SAT-2011	261403	28/06/2001 Rectificada	450,139.71 ✓
Agosto	SAT-2011	2075617	28-Sep	456,453.00 ✓
Septiembre	SAT-2011	2051534	25-Oct	446,515.00 ✓
Octubre	SAT-2011	2719786	23-Nov Z20	666,132.00 ✓
Noviembre	SAT-2011	2719790	28-Dic	430,095.75 ✓
Diciembre	SAT-2011	2719791	27-Ene Z21	1,009,735.29 ✓
enero-02	SAT-2011	2719795	28-Feb	273,364.25 ✓
Febrero	SAT-2011	2719798	28-Mar	391,817.00 ✓
Marzo	SAT-2011	2719800	30-Abr	401,533.00 ✓
Abril	SAT-2011	261382	28-May	461,998.00 ✓
Mayo	SAT-2011	261404	27-Jun	418,647.00 ✓
Junio	SAT-2011	261392	01-Oct Rectificada	439,200.00 ✓
TOTAL DECLARADO AL IVA EN EL PERIODO				Z16 5,845,630.00

Fuente:

Declaraciones mensuales del IVA, libro de compras y declaración anual del ISR.

Procedimiento:

Se tabularon los egresos declarados al IVA, se cotejaron con el libro de ventas y luego se confrontaron con las cifras reportadas en la declaración anual del ISR al 30/6/02.

Conclusión:

La prueba realizada fue satisfactoria, ya que al cotejar las cifras coincidían en sus montos globales. Se observó que en el libro de compras se separan "compras y servicios adquiridos, mientras que en la declaración mensual se consignan unificados los dos

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT:
118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-20

ELABORADO POR: DYC

FECHA: 13/11/2002

SUPERVISADO POR: ELI

FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:
Julio 2001 a Junio 2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

PRUEBA DEL CREDITO FISCAL OCTUBRE 2001

<i>Docun</i>	<i>No.</i>	<i>Fecha</i>	<i>Base</i>	<i>IVA S/Audit.</i>	<i>IVA S/Conta</i>	<i>% Muestreo</i>
Fa	262920	31/10/2001	71,207.00 ✓	8,544.84	8,544.84 ✓	✓
Fa	262918	23/10/2001	188,012.00 ✓	22,561.44	22,561.44 ✓	✓
Fa	262900	22/10/2001	515,161.00 ✓	61,819.32	61,819.32 ✓	✓
Fa	23121	29/10/2001	59,022.74 ✓	7,082.73	7,082.73 ✓	✓
Fa	199785	23/09/2001	229,089.00 ✓	27,719.77	27,719.77 ✓	✓
Fa	1493	22/10/2001	58,151.55 ✓	6,978.19	6,978.19 ✓	✓
Fa	A 215	22/10/2001	150,886.20 ✓	18,106.34	18,106.34 ✓	✓
Fa	A 121	21/10/2001	371,449.14 ✓	44,573.90	44,573.90 ✓	✓
Fa	4316	18/10/2001	71,008.93 ✓	8,521.07	8,521.07 ✓	✓
Fa	1175	17/10/2001	144,600.00 ✓	17,352.00	17,352.00 ✓	✓
PI	SAT 417544	16/10/2001	973,020.00 ✓	116,762.40	116,762.40 ✓	✓
Fa	21810	14/10/2001	53,652.76 ✓	6,438.33	6,438.33 ✓	✓
Fa	262900	14/10/2001	615,613.00 ✓	73,873.56	73,873.56 ✓	✓
Fa	23121	13/10/2001	76,879.88 ✓	9,225.59	9,225.59 ✓	✓
Fa	199785	09/10/2001	387,189.17 ✓	46,462.70	46,462.70 ✓	✓
Fa	1493	02/10/2001	201,901.55 ✓	24,228.19	24,228.19 ✓	✓
<i>Crédito fiscal examinado</i>				<u>500,250.36</u>		75.10% X
<i>Crédito fiscal del período</i>				<u>666,132.00</u> Z19		100%

Fuente: Libro de compras del período examinado (octubre 2001), así como documentación de soporte en original (facturas, facturas especiales, pólizas de importación).

Procedimiento: Verificar la correcta operatoria del crédito fiscal, que los documentos cumplan con los requisitos fiscales establecidos.

Conclusión: La prueba del crédito fiscal fue satisfactoria, ya que se verificó el 75.10% del crédito declarado en el período examinado. Se observaron algunas deficiencias, que fueron detalladas en cédula de situaciones observadas.

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT:
118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-21

ELABORADO POR: DYC

FECHA: 13/11/2002

SUPERVISADO POR: ELI

FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:
Julio 2001 a Junio 2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

PRUEBA DEL CREDITO FISCAL DICIEMBRE 2001

Docl	No.	Fecha	Base	IVA S/Audit.	IVA S/Conta	% Muestreo	
Fa	289725	26/12/2001	340,528.17	✓	40,863.38	40,863.38	✓
Fa	1536	24/12/2001	65,200.00	✓	7,824.00	7,824.00	✓
Fa	1678	23/12/2001	178,900.00	✓	21,468.00	21,468.00	✓
Fa	A-120	23/12/2001	374,519.13	✓	44,942.30	44,942.30	✓
Fa	A-699944	23/12/2001	329,216.51	✓	39,505.98	39,505.98	✓
Fa	A-699940	23/12/2001	87,155.30	✓	10,458.64	10,458.64	✓
Fa	BX-1280	23/12/2001	112,896.00	✓	13,547.52	13,547.52	✓
Fa	1289	21/12/2001	227,500.00	✓	27,300.00	27,300.00	✓
Fa	892	19/12/2001	107,125.00	✓	12,855.00	12,855.00	✓
Fa	567	18/12/2001	117,809.00	✓	14,137.08	14,137.08	✓
Fa	12	17/12/2001	512,700.00	✓	61,524.00	61,524.00	✓
Fa	179973	16/12/2001	112,110.00	✓	13,453.20	13,453.20	✓
Fa	2171	14/12/2001	89,990.00	✓	10,798.80	10,798.80	✓
Fa	123	14/12/2001	827,500.00	✓	99,300.00	99,300.00	✓
Fa	17890	12/12/2001	222,700.00	✓	26,724.00	26,724.00	✓
Fa	7989379	06/12/2001	912,900.00	✓	109,548.00	109,548.00	✓
Fa	A 215	03/12/2001	650,886.20	✓	78,106.34	78,106.34	✓
Fa	A 121	03/12/2001	571,449.14	✓	68,573.90	68,573.90	✓
Fa	F-1278	25/11/2001	736,000.00	✓	88,320.00	88,320.00	✓
Fa	289711	21/11/2001	308,842.25	✓	37,061.07	37,061.07	✓
<i>Crédito fiscal examinado</i>					826,311.20		81.83% X
<i>Crédito fiscal del período</i>				W	1,009,735.29	Z19	100%

Fuente: Libro de compras del período examinado (diciembre 2001), así como documentación de soporte en original (facturas, facturas especiales, pólizas de importación).

Procedimiento: Verificar la correcta operatoria del crédito fiscal, que los documentos cumplan con los requisitos fiscales establecidos.

Conclusión: La prueba del crédito fiscal fue satisfactoria, ya que se verificó el 81.83% del crédito declarado en el período examinado. Se observaron algunas deficiencias, que fueron detalladas en cédula de situaciones observadas.

NOMBRE DE LA EMPRESA:

Hotel Guatemala, S. A.

NIT:

118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-22

ELABORADO POR: DYC

FECHA: 15/11/2002

SUPERVISADO POR: ELI

FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:

Julio 2001 a Junio 2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL**Prueba de pagos efectuados al IGSS****TABULACION DE SALARIOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS SEGUN PLANILLA IGSS, COMPARATIVO CON NOMINA DE SUELDOS**

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
PERIODO	Salarios Ord. y Ext. S/IGSS	Salarios Ord. Y Ext. S/Planillas	Bonificación Incentivo	Base de Cálculo Prestac.	Bono 14	Aguinaldo	Indemnizaciones	Vacaciones	Cuota patronal Igs., Intra e Intecap	Cuota laboral IGSS
	X	O	O		O	O	O	O	X	X
Julio-01 Depto.	29,000.00	29,000.00	4,825.00	29,000.00	2,416.67	2,416.67	2,416.67	1,208.33	2,514.30	820.70
Julio-01 Capita	55,500.00	55,500.00	3,450.00	55,500.00	4,625.00	4,625.00	4,625.00	2,312.50	7,031.85	2,680.65
Agos-01 Depto.	29,000.00	29,000.00	4,825.00	29,000.00	2,416.67	2,416.67	2,416.67	1,208.33	2,514.30	820.70
Agos-01 Capita	55,500.00	55,500.00	3,450.00	55,500.00	4,625.00	4,625.00	4,625.00	2,312.50	7,031.85	2,680.65
Sept-01 Depto.	29,000.00	29,000.00	4,825.00	29,000.00	2,416.67	2,416.67	2,416.67	1,208.33	2,514.30	820.70
Sept-01 Capita	55,500.00	55,500.00	3,450.00	55,500.00	4,625.00	4,625.00	4,625.00	2,312.50	7,031.85	2,680.65
Oct-01 Depto.	29,000.00	29,000.00	4,825.00	29,000.00	2,416.67	2,416.67	2,416.67	1,208.33	2,514.30	820.70
Oct-01 Capital	52,910.00	52,910.00	3,450.00	52,910.00	4,409.17	4,409.17	4,409.17	2,204.58	6,703.70	2,555.55
Nov-01 Depto.	29,000.00	29,000.00	4,825.00	29,000.00	2,416.67	2,416.67	2,416.67	1,208.33	2,514.30	820.70
Nov-01 Capital	35,500.00	35,500.00	3,450.00	35,500.00	2,958.33	2,958.33	2,958.33	1,479.17	4,497.85	1,714.65
Diciem-01 Dep	29,000.00	29,000.00	4,825.00	29,000.00	2,416.67	2,416.67	2,416.67	1,208.33	2,514.30	820.70
Diciem-01 Cap	30,375.00	30,375.00	3,450.00	30,375.00	2,531.25	2,531.25	2,531.25	1,265.63	3,848.51	1,467.11
Enero-02 Depto.	29,000.00	29,000.00	4,825.00	29,000.00	2,416.67	2,416.67	2,416.67	1,208.33	2,514.30	820.70
Enero-02 Capita	30,375.00	30,375.00	3,450.00	30,375.00	2,531.25	2,531.25	2,531.25	1,265.63	3,848.51	1,467.11
Febrero-02 D	29,000.00	29,000.00	4,575.00	29,000.00	2,416.67	2,416.67	2,416.67	1,208.33	2,514.30	820.70
Febrero-02 C	30,375.00	30,375.00	3,650.00	30,375.00	2,531.25	2,531.25	2,531.25	1,265.63	3,848.51	1,467.11
Marzo-02 D	29,000.00	29,000.00	4,575.00	29,000.00	2,416.67	2,416.67	2,416.67	1,208.33	2,514.30	820.70
Marzo-02 C	30,375.00	30,375.00	3,650.00	30,375.00	2,531.25	2,531.25	2,531.25	1,265.63	3,848.51	1,467.11
Abril-02 D	30,500.00	30,500.00	4,575.00	30,500.00	2,541.67	2,541.67	2,541.67	1,270.83	2,644.35	863.15
Abril-02 C	30,375.00	30,375.00	3,650.00	30,375.00	2,531.25	2,531.25	2,531.25	1,265.63	3,848.51	1,467.11
Mayo-02 D	30,500.00	30,500.00	4,575.00	30,500.00	2,541.67	2,541.67	2,541.67	1,270.83	2,644.35	863.15
Mayo-02 C	30,375.00	30,375.00	3,650.00	30,375.00	2,531.25	2,531.25	2,531.25	1,265.63	3,848.51	1,467.11
Junio-02 D	30,500.00	30,500.00	4,575.00	30,500.00	2,541.67	2,541.67	2,541.67	1,270.83	2,644.35	863.15
Junio-02 C	30,375.00	31,675.00	3,650.00	30,375.00	2,531.25	2,531.25	2,531.25	1,265.63	3,848.51	1,467.11
Totales	820,035.00	821,335.00	99,050.00	820,035.00	68,336.25	68,336.25	68,336.25	34,168.13	89,798.43	32,557.69

Variación 1-2

1,300.00

SO\21

Total de Salarios y bonificación incentivo

Z16

920,385.00

Σ 2-3

A

Para calcular la provisión del Bono 14, aguinaldo e indemnización se aplicó el 8.33% (1/12), para vacaciones el 4.17% (15/360), para la cuota patronal departamental 8.67% y ciudad capital 12.67%, cuota laboral departamental 2.83% y capital 4.83%.

Fuente: Planillas del IGSS, planillas o nóminas internas de sueldos y salarios pagados a empleados, declaración anual del ISR.

Procedimiento: Verificar la correcta presentación de la planilla del IGSS y el pago de las cuotas patronales y laborales, así como verificar que los gastos registrados por prestaciones laborales no excedan de los límites establecidos y que los gastos de sueldos, bonificación incentivo y otros, correspondan a los pagos efectuados.

Conclusión: En términos generales el resultado de las pruebas fue satisfactorio, en cuanto a las provisiones de prestaciones laborales, existe una variación de Q1,300 en las planillas del IGSS, en comparación con las internas (que sirvió de base para la contabilización). Esta situación será reportada a la compañía.

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT:
118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-23

ELABORADO POR: DYC

FECHA: 13/11/2002

SUPERVISADO POR: ELI

FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:
Julio 2001 a Junio 2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

VERIFICACION DE GASTOS CON RELACION A LIMITES ESTABLECIDOS FISCALMENTE

VIATICOS

INGRESOS BRUTOS/RENTA BRUTA		8,438,541.00	✓
Limite de Viáticos	5%	421,927.05	
Registrados contablemente		Z16 57,995.00	✓
(Exceso) Saldo a Favor del contribuyente		A 363,932.05	

RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES

Cuentas por cobrar		Z16 625,272.49	✓
Limite de Reserva para cuentas incobrables	3%	18,758.17	
Reserva registrada contablemente		-	
(Exceso) Saldo a Favor del contribuyente		18,758.17	

Nota: La compañía no registra reserva para cuentas incobrables, las cuentas por cobrar que se registran son por ventas y hospedaje al crédito.

GASTO POR INDEMNIZACIONES

Salarios pagadas registrados en gastos		✓ 821,335.00	
Bonificación incentivo		✓ 99,050.00	
Comisiones sobre ventas		-	920,385.00
Límite de reserva para indemnizaciones	8.33%		76,698.72
Gasto registrado por Indemnizaciones		Z16 68,336.25	✓
(Exceso) Saldo a Favor del contribuyente		A 8,362.47	

GASTOS NO DEDUCIBLES REGISTRADOS CONTABLEMENTE

Nota: Verificar que los gastos hayan sido considerados como no deducibles en la declaración anual.

# Cta.	Concepto	Monto Q.
6163.09	Multas	✓ 1,315.19
6163.07	Gastos del período anterior	1,205.00
6163.06	Gastos no documentados	321.12
	Total de gastos no deducibles	Z16 2,841.31

Fuente: DMG o balance de saldos donde se detallan las cuentas y declaración anual del ISR.

Procedimiento: Prueba de los gastos registrados por la compañía, conforme a los límites y lineamientos establecidos fiscalmente. Se cotejaron también con las cifras declaradas al ISR.

Conclusión: Los gastos reportados por la compañía, no exceden de los límites fiscales establecidos, los gastos no deducibles fueron declarados como tales.

NOMBRE DE LA EMPRESA:

Hotel Guatemala, S. A.

NIT:

118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-24

ELABORADO POR: DYC

FECHA: 13/11/2002

SUPERVISADO POR: ELI

FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:

Julio 2001 a Junio 2002

*REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL***Cálculo Global de Depreciaciones**

Activo	Activo Fijo Cta. 1201.01	% Legal 20%	Cálculo Audit. Depreciación	Depreciación Cta. 6301	Diferencia
Saldo Inicial	89,204.68		17,840.94	17,846.12	✓
Activos totalmente depreciados años anteriores	3,166.71		0.00	0.00	
	92,371.39				
Totalmente depreciados 2001/2002	288.90		16.78	17.00	✓
	367.45		21.31	21.00	✓
	625.95		52.10	52.00	✓
Entradas					
al 12-08-2001	1,099.95		193.80	214.32	✓
al 13-10-2001	6,542.00		935.58	955.80	✓
al 12-12-2001	750.00		82.50	73.20	✓
al 10-02-2002	895.30		69.79	70.12	✓
al 24-05-2002	719.96		14.40	22.10	✓
al 30-06-2002	1,559.75		0.00	0.85	✓
Totales	✓ 105,220.65		19,227.20	Z16 19,272.52	✓ 45.32

Activos no depreciados: Terrenos

Cta. 1101.01 ✓ 1,100,000.00

(-) Depr. acumulada (70,778.58)

Total de activos fijos Z16 1,134,442.07**Fuente:** DMG o balance de saldos y declaración anual del ISR.**Procedimiento:** Realizar un cálculo global de las depreciaciones del período, tomando en cuentas las adquisiciones, bajas y activos totalmente depreciados, para establecer el gasto que debería estarse registrando como deducible al ISR, dentro de los límites legales.**Conclusión:** La prueba fue satisfactoria, el gasto registrado por la compañía se encuentra dentro de los límites fiscales establecidos, ya que de la prueba realizada la diferencia es inmaterial.

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT:
118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-25

ELABORADO POR: DYC

FECHA: 15/11/2002

SUPERVISADO POR: ELI

FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:
Julio 2001 a Junio 2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS FINANCIEROS

Verifique si a los intereses ganados se les efectuó la retención del ISPF o si fue pagado por la compañía.

	# Cta.	
Intereses bancarios Q	4510.01	W (980.00)
Intereses bancarios \$	4510.21	W (11,766.00)
		Z16 <u>(12,746.00)</u>
		^

Retención

Pago Detalle

El Banco efectúa la retención al momento del acreditamiento de los intereses A

Fuente: Estados de cuenta bancarios, DMG y declaración anual del ISR.

Procedimiento: Verificar el adecuado cumplimiento de las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros, específicamente si a los intereses ganados registrados contablemente, se les efectuó la retención del ISPF.

Conclusión: El resultado fue satisfactorio ya que el ISPF fue descontado por el Banco al momento del acreditamiento de los intereses, por lo tanto está correcta la aplicación en la declaración anual del ISR como ingresos exentos.

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT:
118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-26

ELABORADO POR: DYC
FECHA: 14/11/2002
SUPERVISADO POR: ELI
FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:
Julio 2001 a Junio 2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS

Detállese los pagos efectuados durante el período. Los pagos efectuados durante el año calendario deben acreditarse al Impuesto sobre la Renta que se pague en el siguiente año calendario, sea mensual, trimestral o en la liquidación anual

TRIMESTRE	FORMA No	FECHA DE PRESENTACION	BASE UTILIZADA	IEMA Pagado
Oct-Dic/00	124873	23/01/2001	Ingresos brutos A	3,226.70 ^W
Ene-Mar/01	396028	29/04/2001	Ingresos brutos A	3,226.70 ^b
Abril-Jun/01	130517	30/07/2001	Ingresos brutos A	3,226.70 ^b
Jul-Sep/01	358511	30/07/2001	Ingresos brutos SO/1	3,226.70 ^b
Oct.Dic/01	267985	28/01/2002	Ingresos brutos SO/1	5,808.07
TOTAL				18,714.87
TOTAL ACREDITABLE A LA DECLARACION ANUAL				12,906.80 ^c Σ b

IMPUESTO SOBRE LA RENTA TRIMESTRAL PAGADO EN EL PERIODO

Solicite las declaraciones y detalle los pagos efectuados.

TRIMESTRE	FORMA No.	FECHA DE P.	METODO UTILIZADO	Monto pagado
JUL-SEP/01	81987	30/10/2001	Renta imponible estimada A	29,020.52 ^W
OCT-DIC/01	224774	28/01/2002	Renta imponible estimada A	43,264.02
ENE-MAR/02	106209	31/07/2002	Renta imponible estimada A	28,349.50
TOTAL				100,634.04 ^{Z16}

Análisis de cuentas fiscales al 30-6-02	No.Cuenta	Saldo S/Cía.	Saldo S/Audit.	Diferencia
IEMA por cobrar	1123.12 \checkmark	84,061.51	66,588.19	17,473.32 ^c
ISR por cobrar	1123.09 \downarrow	779,965.00	779,965.00	
ISR por pagar	2123.09	(458,201.59)	(458,201.59)	
Diferencia		405,824.92	388,351.60	17,473.32
Z16	30,380.12 Σ c			

Fuente: Declaraciones trimestrales del ISR e IEMA solicitadas en requerimiento, declaración anual del ISR, DMG para verificar saldos de las cuentas involucradas.

Procedimiento: Verificar la correcta presentación de los formularios y cálculo de impuestos, tabular el monto pagado (únicamente), satisfacerse del saldo de las cuentas por cobrar y por pagar de ISR e IEMA y verificar el acreditamiento correcto en la declaración anual.

Conclusión: Las declaraciones trimestrales del ISR fueron presentadas correctamente y el acreditamiento está correcto, no así en el IEMA, las bases utilizadas en dos trimestres está incorrecta y se aplicó como crédito lo pagado en el año 1999 y 2000. Estas situaciones

NOMBRE DE LA EMPRESA:

Hotel Guatemala, S. A.

NIT:

118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-27

ELABORADO POR: DYC

FECHA: 15/11/2002

SUPERVISADO POR: ELI

FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:

Julio 2001 a Junio 2002

*REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL***IMPUESTO DE TURISMO**

Tome muestreo de algunos meses, para verificar que se haya efectuado el cobro del impuesto de turismo correctamente, en todos los pagos de hospedaje. Así mismo verique que estos cobros se

W

Período	Facturación		Ingresos de Hospedaje	10% S/hospedaje	Impuesto cobrado Cía.	Ref. recibo de pago #
	Del No.	Al No.				
Julio-01	3271	3546	108,250.00	10,825.00	10,825.00	4573
Septiem-01	3943	4325	102,745.00	10,274.50	10,274.50	5103
Oct-01	4326	4672	97,600.00	9,760.00	9,760.00	6221
Dic-01	4830	5110	88,200.00	8,820.00	8,820.00	6314
Mar-02	5672	6046	176,430.00	17,643.00	17,643.00	6512
May-02	6220	6666	122,500.00	12,250.00	12,250.00	6856
Jun-02	6667	6989	113,825.00	11,382.50	11,382.50	6912

Fuente: Declaraciones y recibos que amparan el pago del Impuesto de Turismo, facturas emitidas en el Hotel, estados de cuenta bancarios y DMG.

Procedimiento: Verificar el adecuado cumplimiento de las disposiciones establecidas en la legislación que regula el Impuesto de Turismo, tomando como muestreo algunos meses, de resultar alguna inconsistencia se verificarán todos los meses del período anual objeto de rev

Conclusión: El resultado fue satisfactorio, ya que el impuesto de turismo fue retenido y pagado correctamente por la compañía.

NOMBRE DE LA EMPRESA:

Hotel Guatemala, S. A.

NIT:

118833-3

CEDULA DE TRABAJO No. Z-28

ELABORADO POR: DYC
 FECHA: 14/11/2002
 SUPERVISADO POR: ELI
 FECHA: 18/11/2002

PERIODO DE REVISION:

Julio 2001 a Junio 2002

*REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL***SITUACIONES FISCALES OBSERVADAS EN REVISION DE DESEMBOLSOS DE DICIEMBRE 2001, MARZO Y MAYO 2002.**

Se evaluó la documentación de desembolsos, como lo son facturas, recibos en el caso de entidades no lucrativas y asalariados, boletos aéreos, pólizas de importación, así como constancias de retención del 0 y 5% verificando el cumplimiento de lo establecido

- 1 En las constancias de retención 0% no se consigna el monto del gasto que están soportando, del servicio, arrendamiento o actividad profesional (monto total de la factura menos el IVA) SO/5
- 2 La mayor parte de facturas que soportan fueron emitidas por los proveedores consignando el nombre comercial "HOGUA", no así la razón social, es decir "Hotel Guatemala, S. A." SO/14
- 3 Las facturas de la compañía de seguros (prestadora del servicio) se encuentran emitidas con el nombre incompleto de la compañía "Guatemala, S. A.". El gasto registrado por este concepto en la cta. # 5200.08 al 30 de junio 2002 Seguros y fianzas asciende SO/14
- 4 Cuando se emitan facturas especiales, debe consignarse el nombre completo del vendedor o prestador del servicio (dos nombres y dos apellidos), así como la dirección. Se detectó que no fueron consignados estos datos correctamente en las facturas especiales SO/16
- 5 El ISR de facturas especiales debe calcularse correctamente, se observó que la compañía toma como referencia para calcular dicho impuesto el gasto, sin embargo no debe tomarse esa cifra de referencia, sino el total de la factura menos el IVA. Por lo tant SO/9

Tipo de gasto	# documento	Total Factura	IVA S/Audit	IVA S/Conta	ISR S/Audit.	ISR S/Conta	Diferencia
Servicio	Fac. 3224	237.89	25.49	25.49	13.17	12.40	0.77
Servicio	Fac. 3223	787.40	84.36	84.36	43.59	41.04	2.55
Servicio	Fac. 3219	1,422.00	152.36	152.36	78.72	50.61	28.11
Totales		2,447.29	262.21	262.21	135.47	104.05	31.42

Fuente: Documentación que soporta los desembolsos de los períodos objeto de revisión (facturas, facturas especiales, recibos, declaraciones, detalles de cajas chicas, etc.) y registro contable que se especifica en el voucher.

Procedimiento: Verificar lo adecuado de la documentación que soporta los gastos registrados, y la razonabilidad de otros registros contables, así como el cumplimiento de las disposiciones tributarias en cada caso específico.

Conclusión: Se encontraron algunas deficiencias en la documentación que soporta los desembolsos, las cuales serán reportadas a la compañía.

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT:
118833-3

PERIODO DE REVISION:
Julio 2001 a Junio 2002

CEDULA DE TRABAJO No. Z-29	
ELABORADO POR:	DYC
FECHA:	14/11/2002
SUPERVISADO POR:	ELI
FECHA:	18/11/2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

OTRAS SITUACIONES FISCALES OBSERVADAS EN REVISION DE DESEMBOLSOS DE DICIEMBRE 2001, MARZO Y MAYO 2002

6 No deben adelantarse créditos fiscales, en los meses que se detallan a continuación, se registraron en el libro de compras débitos fiscales que corresponden al mes siguiente.

febrero-02	407.34	
marzo-02	no se puede verificar, porque no se muestran las fechas en el libro.	SO\13
abril-02	no se puede verificar	
Mayo-02	125.36	

7 Existe registrada una cuenta por cobrar y por pagar al IVA al mes de abril 2002 así:

# Cta.	Descripción	
112.05	IVA por cobrar (Crédito fiscal)	14,904.91
215	IVA por pagar (Débito fiscal)	(24,366.83)
	Saldo S/Admón. de la compañía al 31 mayo-02	(9,461.92)
	IVA x p.corregido para rectificar declaración abril	(5,613.26)
	Diferencia	(3,848.66) **

** Corresponde a las facturas especiales S/formulario SAT 2082 # 539603 por Q 3,846.93

Y al mes de mayo, así:

# Cta.	Descripción	
112.05	IVA por cobrar (Crédito fiscal)	9,718.24
215	IVA por pagar (Débito fiscal)	(12,452.81)
	Saldo S/Admón. de la compañía al 31 mayo-02	(2,734.57)
	S/Declaración mayo 2002 pagada 26-Jun-02	(4,623.32)
	Diferencia	1,888.75 ***

*** El IVA de fact.especiales asciende a Q 1,888.01 SAT 2082 # 549969

8 En el mes de abril por error se declaró como parte del crédito fiscal del IVA, el pago del IEMA correspondiente al trimestre enero a marzo 2002; al corregir esta situación el crédito fiscal correcto es: Q 14,909.74 no así Q 20,523. Existe una diferencia

Crédito fiscal declarado abril	20,523.00
Crédito fiscal correcto abril	14,909.74
Diferencia por declarar	5,613.26

9 Las propinas del restaurante se especifican como servicio en la facturación, se registran en el libro de ventas (incluyendo las propinas) para registrar el IVA débito fiscal y la base sin IVA se contabiliza como cuenta por pagar a los empleados (propinas)

Fuente: Documentación que soporta los desembolsos de los períodos objeto de revisión (facturas, facturas especiales, recibos, declaraciones, detalles de cajas chicas, etc.) y registro contable que se especifica en el voucher.

Procedimiento: Verificar lo adecuado de la documentación que soporta los gastos registrados, y la razonabilidad de otros registros contables, así como el cumplimiento de las disposiciones tributarias en cada caso específico.

Conclusión: Se encontraron algunas deficiencias en la documentación que soporta los desembolsos, las cuales serán reportadas a la compañía.

NOMBRE DE LA EMPRESA:
Hotel Guatemala, S. A.

NIT:
118833-3

PERIODO DE REVISION:
Julio 2001 a Junio 2002

CEDULA DE TRABAJO No. Z-30	
ELABORADO POR:	DYC
FECHA:	14/11/2002
SUPERVISADO POR:	ELI
FECHA:	18/11/2002

REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL

OTRAS SITUACIONES FISCALES OBSERVADAS EN REVISION DE DESEMBOLSOS DE DICIEMBRE 2001, MARZO Y MAYO 2002

10 En el libro de compras, se detallan compras y servicios adquiridos haciendo la separación correspondiente, mientras que en las declaraciones mensuales del IVA fueron consideradas en algunos meses como servicios (en un solo rubro el total de las compras y

11 El cheque No. 5398467 de fecha 27-12-01 a favor de Empresa Eléctrica por pago de energía eléctrica incluye pagos moratorios o de meses anteriores, que no se encuentran documentados, ya que al momento de la revisión no fueron localizadas las facturas que l

12 No fue retenido el ISR al administrador del hotel quien devenga ingresos anuales mayores a Q36,000 (Salario 3,000 + Bonificación 1,300), cuando se efectuó el cuestionario fiscal se nos indicó que no existían salarios mayores a Q36,000 **Z4 2/2**, pero no

13 En el libro de compras de marzo y abril/02 deben consignarse las fechas de los documentos, ya que no se encuentra detallado este dato.

14 Existe una diferencia en el registro del costo de los salarios y bonificaciones pagadas a los empleados, así:

Mayo-02	Total salarios y bonificación 78-89 S/Planillas	30,375.00
	Total salarios y bonificación 78-89 registrados contablemente	31,675.00
	Diferencia	<u>(1,300.00)</u>

Nota: Para determinar la diferencia anterior se consideraron las ctas. # 511.01,511.03, 512.01.01, 512.01.03, 520.01.01, 520.01.04 y 521.05.15 (Sueldos y salarios, bonificaciones).

15 Existe diferencia en la cuenta # 512.0119 Suministros de restaurante, en los meses tomados como muestra para efectos de verificación (diciembre 2001, marzo y mayo 2002). En todos los casos la documentación localizada es menor al gasto registrado contable

Fuente: Documentación que soporta los desembolsos de los periodos objeto de revisión (facturas, facturas especiales, recibos, declaraciones, detalles de cajas chicas, etc.) y registro contable que se especifica en el voucher.

Procedimiento: Verificar lo adecuado de la documentación que soporta los gastos registrados, y la razonabilidad de otros registros contables, así como el cumplimiento de las disposiciones tributarias en cada caso específico.

Conclusión: Se encontraron algunas deficiencias en la documentación que soporta los desembolsos, las cuales serán reportadas a la compañía.

5.5 Resultado de la revisión

Los resultados obtenidos en el trabajo de campo, deben ser reportados a la administración de la empresa, proporcionando soluciones a los problemas fiscales detectados, a fin de minimizar o eliminar las contingencias fiscales, cuando este sea el caso, o bien dar las sugerencias necesarias para aprovechar al máximo los beneficios fiscales enmarcados dentro del contexto legal, que puedan minimizar la carga tributaria, en el entendido que se decidiera rectificar alguna declaración.

El informe debe ser claro y comprensible para cualquier lector, en el entendido que podría ser objeto de análisis para personas que probablemente no tengan conocimiento contable o fiscal (socios, gerentes, contador general y demás personal administrativo involucrado).

La información recabada fue supervisada adecuadamente, posteriormente se discutieron algunos asuntos importantes que debían incluirse dentro del informe, los cuales fueron establecidos al momento de la supervisión.

5.5.2 Informe de revisión de cumplimiento fiscal

El resultado de los hallazgos detectados en la revisión de cumplimiento fiscal, se encuentra plasmado en el siguiente informe, el cual se presenta a la gerencia primero en calidad de borrador para su discusión y luego en final, incluyendo los comentarios vertidos por la administración de la compañía al momento de su discusión.

Como podrá notarse, para la presentación del informe se adjunta lo siguiente:

- Un resumen ejecutivo, el cual fue de mucha utilidad para la discusión de las situaciones detectadas, así como disponer de un análisis global de la materialidad representativa de las contingencias detectadas.
- El informe de procedimientos convenidos, el cual detalla los procedimientos aplicados en el desarrollo de la revisión de cumplimiento fiscal, así como los puntos encontrados en dicha revisión, las sugerencias dadas y las bases legales sobre las cuales argumenta el consultor la excepción establecida.
- Anexos al informe, que contienen información contable y financiera de mayor detalle a la compañía, así como la forma en que pueden implementarse algunos procedimientos contables, que tienen repercusiones fiscales.

A continuación se presenta el resumen ejecutivo que contiene una síntesis de las observaciones, las contingencias fiscales estimadas a la fecha de presentación del informe, donde se dan a conocer las sanciones que serían aplicadas por la SAT si fueran detectadas, así como las sugerencias propuestas por el consultor fiscal.

Para una mejor comprensión del siguiente análisis es conveniente agregar que la mora sólo aplica cuando no se han presentado las declaraciones, de conformidad con lo que establece el artículo 92 del Código Tributario vigente “incurre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo”. Por otra parte, debe tomarse en cuenta que si la compañía decidiera rectificar las declaraciones, debe hacerlo bajo una supervisión adecuada, para que no existan errores en las declaraciones que sean rectificadas, ya que con la rectificación de las declaraciones se inicia el conteo del plazo para la prescripción. Las ampliaciones y detalles con relación al contenido del siguiente resumen, se especifican en el informe de procedimientos convenidos.

Consultores Fiscales E & D, S.C.

REVISION DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES

RESUMEN EJECUTIVO

HOTEL GUATEMALA, S. A.

#	Observación	Contingencia	Sugerencia
1	En el IEMA de julio a septiembre y octubre a diciembre 2001, se pagó un impuesto menor al que correspondía.	Impuesto omitido Q2,831.21, más sanción por omisión de ingresos: multa Q2,831.21; intereses resarcitorios Q471.19 (Q198.18 + 273.01). Total = Q6,133.61	Rectificar las declaraciones para obtener reducción de la multa al 25% (Multa Q707.80) y en los intereses de acuerdo con los días de atraso a la fecha del ajuste. Total = Q4,010.20
2	IEMA octubre a diciembre 1999 no localizado.	Multa por no presentar la declaración de Q 1,500, más intereses resarcitorios de Q1,565.23 y mora de Q1,661.75. Total Q4,727	Localizar el formulario de declaración trimestral o presentarlo en forma extemporánea, la multa se reduce al 25% por presentarlo antes de ser requerido por la SAT, los intereses y mora pueden incrementarse por los días de atraso. Total Q3,602
3	IEMA pagado en 1999 y 2000 (no procedente) acreditado al ISR anual 2002.	Ajuste al ISR por Q17,473.32, más multa 100% del impuesto e intereses resarcitorios de Q1,662.30. Total Q36,608.94	Rectificar declaración ISR anual, considerando IEMA como gasto para aprovechar el 31% (5,416.73) y obtener rebaja de la multa a Q3,014.15 y en los intereses conforme los días de atraso. Total Q16,733.04
4	No se retuvo ISR a empleados con ingresos anuales mayores a Q36,000	ISR no retenido Q1,992.24, más sanción para la empresa del 100% del impuesto e intereses de Q111.65. Total = Q4,096.13	Rectificar declaración de retenciones del ISR de Junio 2002. Para desvirtuar la contingencia para la empresa y reducir la multa aplicable al empleado a un 25%. Total = Q2,601.95

5	No fue detallado el monto del gasto en las constancias de retención del ISR por servicios adquiridos tasa 0%	Multa de Q100 por cada documento, hasta un máximo de Q1,000 ó del 1% sobre sus ingresos brutos (el que sea menor). Total en el período anual Q12,000	Consignar el monto del gasto que están soportando, tanto en las ya emitidas, como en las que se emitan posteriormente; para eliminar la contingencia fiscal.
6	Diferencia en conciliación de ingresos IVA e ISR, menor en el ISR por Q124,148	Ajuste al ISR por omisión de ingresos por Q38,485.88, más multa del 100% del impuesto e intereses de Q3,661.30. Total = Q80,633.06	Disponer de una explicación razonable para desvirtuar el ajuste, investigando a qué se debió que reportaran mayores ingresos al IVA.
7	Libros contables autorizados para llevarlos en forma manual, no están actualizados	Multa Q1,000 cada vez que sean fiscalizados	Deben actualizarse, tomando de referencia los auxiliares que se llevan en forma computarizada. Ya que no puede existir doble contabilidad.
8	En diciembre 2001 se registraron gastos y créditos fiscales que no cuentan con la documentación legal (Monto total Q2,680.05)	Ajuste al ISR Q 741.80, más multa del 100% e intereses de Q70.57. Ajuste al Crédito fiscal Q 287.15 más multa e intereses Q40.57 Total Q2,169.04	Localizar las facturas que soportan los pagos moratorios o solicitar al proveedor (Empresa Eléctrica) su reposición
9	No se está aplicando la retención correcta del ISR sobre facturas especiales	ISR omitido por retenciones en facturas especiales estimado anual Q377.16, más multa del 100% del impuesto, intereses Q26.64. Total = Q780.96	En el futuro debe aplicarse la tasa del ISR, a la base correcta de la factura especial (total de la factura, menos IVA). En cuanto a las declaraciones ya presentadas, evaluar la rectificación, sin embargo, si la sanción no sobrepasa Q1,000 se declara incobrable por parte de la SAT.
10	En la declaración mensual del IVA de abril 2002 se omitió el pago de Q5,613	Multa del 100% del impuesto percibido y no enterado e intereses resarcitorios de Q475.83. Total = Q11,701.83	Rectificar la declaración del IVA para obtener una disminución de la multa del 50%. Total = Q8,895.33
11	Las facturas serie C y D no cumplen con requisitos legales, ya que no especifican la denominación social únicamente el nombre comercial "HOGUA"	No existe ya que no han sido utilizadas por la empresa, pero si fueran emitidas, la multa aplicable sería de Q100 por cada documento, hasta un máximo de Q5,000 ó del 2% de sus ingresos brutos por cada período mensual.	Realizar las diligencias necesarias con la imprenta para que sea consignada la razón social. En caso de que no sean corregidas por la imprenta, no deben utilizarse para no incurrir en la contingencia fiscal.
12	En el libro de compras de marzo y abril 2002 no se especifica la fecha de los documentos que se registran	Multa Q1,000 cada vez que sean fiscalizados por llevar su libro de compras en forma distinta a las que obliga la Ley del Impuesto sobre la Renta	Deben reimprimirse los folios del libro de compras que correspondan, para corregir estas situaciones.
13	Se anticiparon créditos fiscales así: enero Q268; febrero Q407 y mayo Q125	Multa 100% del impuesto retenido y no enterado, intereses estimados Q56.57. Total Q1,656.57	Considerar las facturas que correspondan al mismo período mensual y que no fueron incluidas en el crédito fiscal (menores a Q50), o rectificar las declaraciones del IVA implicadas para obtener una rebaja en la multa del 50%.
14	Las facturas que soportan el crédito fiscal deben llevar consignada la razón social	Ajuste al crédito fiscal total declarado. Aunque esta situación es bastante discutible y se pueden encontrar los argumentos de defensa.	En futuras oportunidades es necesario solicitar a los proveedores y a quienes les facturen que emitan los documentos consignando la razón social de la compañía.

15	En el libro de compras se detallan compras y servicios, mientras que en la declaración del IVA se consignó bajo un mismo concepto	Sanción ya establecida en observación #7 y 10.	Las cifras registradas en el libro de compras deben servir como base para la preparación de las declaraciones del IVA. Por lo tanto es necesario que estos libros se encuentren al día.
16	Las facturas especiales emitidas no cumplen con requisitos fiscales	Multa de Q100 por cada factura especial emitida, máximo Q 5,000 ó 2% de sus ingresos brutos por período mensual. Total = Q5,600 (56 emitidas en el año)	En las facturas que fue consignado un nombre y un apellido, debe consignarse a la par “nombre y apellido único”, en el caso de la dirección que fue consignado únicamente “Guatemala ó Ciudad” debe consignarse una dirección más completa.
17	Las propinas se están consignando como servicios en las facturas emitidas	Ajuste al ISR por no dejar reflejados estos cobros de servicios prestados (aparentemente) como parte de los ingresos. Contingencia determinada en observación 6.	Debe prepararse un detalle por período mensual, que indique el total de propinas cobradas en la facturación, comparado con los cheques donde se efectuaron los pagos a los empleados. Para soportar esta contingencia. En adelante debe facturarse por el concepto correcto “propinas”.
18	Desde diciembre 2001 en el restaurante se emiten tiquetes a través de la máquina registradora, como control interno. Y luego se compara que coincida con la facturación (manual)	La SAT podría asumir que estos ingresos documentados con tiquetes son adicionales a los ingresos facturados y ajustaría el débito fiscal (Q4,200), así como los ingresos declarados al ISR (Q35,000) Total estimado incluyendo multas e intereses = Q82,323	La máquina registradora debe ser cancelada ante la SAT y colocarse en un lugar fuera de la vista del público, para que pueda ser utilizada únicamente como control interno.
19	En el libro de ventas se detalla una factura por cada renglón	No existe	Para evitar esfuerzos innecesarios al departamento de contabilidad, se sugiere especificarlas en forma diaria, por cada tipo de serie.
20	No fue registrada la reserva legal al 30 de junio 2000 y 2001	No existe, sin embargo si fueran distribuidos dividendos los cálculos estarían incorrectos.	Efectuar el ajuste contable de las utilidades retenidas, para registrar la reserva legal que correspondía a las utilidades de dichos períodos anuales.
21	Existen gastos registrados en contabilidad por valores que no son razonables	Ajuste al ISR por Q6,215.37 (Q1,300 + 18,749.57 * 31%), más multa del 100 % del impuesto omitido e intereses de Q591.29. Total = Q13,022.03	Debe investigarse el registro contable de las cuentas de gastos implicadas (salarios y bonificaciones pagadas a empleados; y suministros de restaurante), para desvirtuar esta contingencia fiscal.
Totales		Q 263,452.17	Q 35,842.52
%		100%	13.60%
Relación con Renta bruta		3.12%	0.42%

Consultores Fiscales E & D, S.C.

REVISION DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES
INFORME DE PROCEDIMIENTOS CONVENIDOS
HOTEL GUATEMALA, S. A.

Ingeniero
Francisco Miranda
Representante legal
Hotel Guatemala, S. A.
Ciudad

Estimado ingeniero Miranda:

Se ha concluido con la revisión del cumplimiento de las principales obligaciones fiscales y formales presentadas en el período impositivo comprendido del 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002, por la compañía Hotel Guatemala, S. A., de acuerdo con la carta compromiso de fecha 24 de octubre del presente año, en la que se ofertaron nuestros servicios profesionales de consultoría fiscal y se determinaron los procedimientos que serían aplicados para desarrollar la presente revisión. Los cuales fueron ejecutados, tal fue acordado.

El trabajo fue desempeñado de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría aplicable a trabajos con procedimientos convenidos, así como de acuerdo al análisis e interpretación de la legislación tributaria aplicable y vigente para el período objeto de revisión.

El presente informe está estructurado de la siguiente manera:

- I. Propósito de la revisión
- II. Alcance de la revisión
- III. Observaciones y sugerencias

I. Propósito de la revisión

El propósito de la presente revisión consistió en:

1. Verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias (formales y sustantivas), específicamente las relacionadas con el Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, Impuesto de Turismo, Cuotas patronales y laborales.
2. Establecer si las obligaciones tributarias fueron determinadas conforme a la Ley, a efecto de no incurrir en pagos superiores o menores a las que legalmente está obligada la compañía.

3. Verificar la adecuada preparación de las declaraciones presentadas, así como medidas de control interno adoptadas por la compañía en su presentación.
4. Proporcionar a la administración de la compañía los hallazgos importantes que se detectaron conforme al alcance de la revisión, así como plantear las sugerencias enmarcadas dentro del contexto legal y que puedan minimizar o subsanar cualquier contingencia fiscal para la compañía (queda a discreción de la compañía implantar y desarrollar los mismos).

II. Alcance de la revisión

La presente revisión se efectuó con base en la documentación e información siguiente, la cual fue proporcionada por la administración de la compañía en las fechas comprendidas del 11 al 18 de noviembre:

- Formulario de las declaraciones presentadas a la Superintendencia de Administración Tributaria por el: Impuesto sobre la Renta trimestral, Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias trimestral, Impuesto al Valor Agregado mensual, pago de retenciones mensuales del Impuesto sobre la Renta, pago de retenciones del Impuesto al Valor Agregado por emisión de facturas especiales, presentados de julio 2001 a junio 2002.
- Formularios por pagos del IGSS, IRTRA e INTECAP, así como pagos del Impuesto de Turismo por los períodos julio 2001 a junio 2002.
- Declaraciones trimestrales del Impuesto sobre la Renta e Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (de períodos anteriores) que conforman el crédito fiscal registrado contablemente.
- Declaración anual del Impuesto sobre la Renta por el período terminado al 30 de junio de 2001 y 2002.
- Resoluciones de autorización para el uso de documentos (facturas y facturas especiales).
- Resoluciones de autorización y habilitación de libros principales de contabilidad (Inventario, diario, mayor general y de estados financieros), así como del registro de compras y de ventas; autorizados y habilitados.
- Constancia de inscripción y modificaciones al Registro Tributario Unificado/Superintendencia de Administración Tributaria.
- Estados financieros al 30 de junio 2002 (Balance general, estado de resultados y estado de flujo de efectivo).
- Diario, mayor general o estados financieros analíticos al 30 de junio 2002.
- Muestra selectiva de las facturas especiales emitidas.
- Copias de las facturas emitidas en los períodos mensuales de diciembre 2001, marzo y mayo 2002.
- Documentación que soporta los ingresos y egresos de los meses indicados en el inciso anterior.
- Facturas serie C y D que no han sido utilizadas por la compañía (primer documento en blanco).
- Integraciones de algunas cuentas específicas determinadas en el proceso de revisión.
- Detalle de los porcentajes de depreciación aplicados en el período fiscal objeto de revisión.

Es conveniente manifestar que con el resultado de esta revisión no se está emitiendo opinión alguna sobre la razonabilidad de los estados financieros del período, ya que no constituye una auditoría y como tal no se expresa ninguna certeza; tampoco constituye una evaluación de la estructura o diseño del control interno.

La revisión se llevó a cabo con la información que se nos puso a disposición, por consiguiente no se asume responsabilidad alguna con relación a la exactitud e integridad de la misma.

III. Observaciones y sugerencias

El presente informe está restringido a dar a conocer las excepciones que fueron detectadas al verificar el adecuado cumplimiento de las principales obligaciones fiscales de la compañía. Por lo que el mismo se refiere específicamente a dichas obligaciones y no se extiende hasta los estados financieros de la entidad tomados en conjunto, como tampoco a alguna cuenta en particular.

Las observaciones que se consideró importante hacer de su conocimiento, así como las sugerencias que se proponen para solucionarlas se mencionan a continuación:

IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS

(Los artículos 1, 3, 4, 7 –párrafos segundo y último-, 9 y 15 del Decreto 99-98 que establecían las bases para el cálculo de este impuesto, fueron declarados inconstitucionales, de acuerdo con los expedientes acumulados No. 1766-2001 y 181-2002 que tuvo a la vista la Corte de Constitucionalidad para dictar dicha declaración, esta información fue publicada en el diario oficial el 2 de febrero de 2004, con vigencia a partir del día siguiente a su publicación. El período objeto de revisión del presente caso práctico estuvo comprendido del 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002, así como el crédito por el IEMA acumulado a esa misma fecha, por lo que hasta dicho período fiscal las bases para el cálculo de este impuesto se encontraban vigentes, en tal sentido el contribuyente aún tiene la obligación de pagar el impuesto que le corresponde determinar para dichos períodos).

Observación 1

El Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA) de los trimestres: julio a septiembre y octubre a diciembre 2001, fue determinado sobre una base imponible incorrecta, habiendo pagado un impuesto menor al que correspondía, la diferencia asciende a Q2,831.21

La compañía realizó sus pagos trimestrales del IEMA sobre la base del total de ingresos brutos, sin embargo el impuesto de los trimestres julio a septiembre y octubre a diciembre 2001, se determinó sobre una base incorrecta, ya que se tomaron como referencia los ingresos del período fiscal terminado al 30 de junio del 2000, no así los del 2001.

Contingencia: A continuación se muestra la cuantificación del monto del impuesto omitido y no enterado a la administración tributaria:

Trimestre	Base correcta	%	IEMA S/Auditoría	IEMA S/Compañía
Jul-Sep 2001	1,356,113.41	1.25**	4,237.85	3,226.70
Oct-Dic 2001	1,356.113.41	2.25	<u>7,628.13</u>	<u>5,808.07</u>
T o t a l			<u>11,865.98</u>	<u>9,034.77</u>

** El tipo impositivo aplicable al período Julio a Septiembre 2001 es del 1.25% sobre el total de los ingresos brutos, de conformidad con el Decreto 99-98. Con las reformas del Decreto 36-2001 vigente a partir del 1 de octubre 2001 se aplica la tarifa del 2.25% sobre la misma base.

Si esta situación es detectada por la administración tributaria, se aplicará la sanción por omisión de impuestos que equivale a una multa del 100 % del tributo omitido. Asimismo se aplicarán los intereses resarcitorios respectivos.

Sugerencia: Debe evaluarse la rectificación de las declaraciones antes detalladas, a efecto de obtener una reducción de la multa del 75 %. Si se decidiese rectificar las declaraciones y enterar el impuesto omitido en el presente año, en mi opinión este pago complementario puede ser acreditado al ISR en el período 2003.

Base legal: Artículos 7 y 9 de la Ley del IEMA. Artículos 58, 59, 88 y 89 del Código Tributario.

Observación 2

En la revisión no fue localizado el formulario de declaración trimestral del IEMA de octubre a diciembre 1999 y tampoco se observó el registro contable por este pago trimestral.

La presente revisión abarcó el período fiscal comprendido del 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002, sin embargo para poder satisfacerme del saldo que reflejan las cuentas por cobrar que constituyen créditos fiscales para la compañía, fue necesario solicitar las declaraciones trimestrales del IEMA por los períodos calendario de 1999 al 2001.

Al solicitar dichas declaraciones a la administración de la compañía, no fue localizada la del trimestre octubre a diciembre 1999; habiendo detectado que tampoco se efectuó el registro contable de la cuenta por cobrar al fisco en el mes de enero 2000, fecha en que debió ser presentada dicha declaración.

Contingencia: Al momento de una revisión, la administración tributaria podría asumir que esta declaración no fue presentada y exigir la presentación de la misma. La multa por la no presentación de dicha declaración asciende a Q 1,500; más intereses resarcitorios y mora sobre el impuesto omitido (1,030 días contados desde la fecha en que debió presentarse la declaración).

Sugerencia: Es importante que sea localizado este formulario de declaración trimestral, si hubiera sido presentado. En caso contrario existe una contingencia fiscal para la compañía y debe evaluarse la presentación de la misma en forma extemporánea para obtener una disminución de la multa a un 25 % (Q375)

Base legal: Artículo 11 de la Ley del IEMA. Artículos 58, 59, 92 y 94 numeral 9 del Código Tributario. Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Observación 3

Existe contingencia fiscal por el IEMA pagado en los años calendario 1999 y 2000 que fue acreditado a la declaración anual del ISR del período terminado al 30 de junio 2002.

Los saldos del IEMA pagado durante el año 1999 y 2000 que no pudieron compensarse en el ejercicio fiscal terminado al 30 de junio 2001, de acuerdo con la legislación fiscal correspondiente, ya no pueden ser acreditados en el año calendario 2002.

La ley del IEMA para efectos del acreditamiento, establece que el impuesto pagado en los cuatro trimestres del año calendario, podrá ser acreditado al pago del ISR que corresponda al año calendario inmediato siguiente, tanto al que deba pagarse en forma mensual, trimestral o el que se determine en la liquidación definitiva anual.

Tomando en cuenta que el IEMA pagado en el año 2000, tampoco se acreditó al ISR del año calendario inmediato siguiente, es decir al trimestre julio a septiembre 2001 (presentado en octubre del mismo año), no procede su acreditamiento en la declaración anual 2001/2002 (presentada en noviembre 2002).

Contingencia: El IEMA acreditado en la declaración anual proveniente de pagos efectuados en los años calendario 1999 y 2000 por Q 17,473.32; al momento de una revisión fiscal no serían aceptados como deducción al ISR, por lo tanto sería ajustado el ISR pagado en el período 2001/2002, con recargo de multa, intereses resarcitorios y mora.

La integración del IEMA pagado en el año 1999 y 2000 es la siguiente:

IEMA pagado en el año 1999	Q	8,575.40
IEMA pagado en el año 2000		<u>11,041.78</u>
Total	Q	19,617.18
(-) IEMA Jul-Sep 98 pagado enero 99 **		<u>(2,143.86)</u>
Saldo que no puede acreditarse	Q	<u>17,473.32</u>

** Pagado conforme al Decreto 32-95 reformado por el 116-97

Sugerencia: Debe evaluarse realizar la rectificación de la declaración anual del ISR, para obtener disminución en la multa de un 75%. Si se decidiese rectificar, en mi opinión el IEMA pagado en los años 1999 y 2000 podría ser considerado como gasto deducible para dicho período, por lo tanto se aprovecharía el 31%, perdiendo únicamente un 69%.

Con respecto al IEMA del trimestre de octubre a diciembre de 1998, pagado en enero de 1999 conforme al Decreto 32-95 reformado por el Decreto 116-97, en mi opinión puede acreditarse al ISR, ya que el mismo fue determinado conforme a las disposiciones antes indicadas.

Base legal: Artículo 10 de la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles. Artículos 58, 59, 88 y 89 del Código Tributario.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Observación 4

Debe solicitarse que los empleados que devenguen un salario anual mayor a Q 36,000 presenten su declaración jurada ante el patrono, con el fin de retener el Impuesto sobre la Renta (ISR) que corresponda, de acuerdo al cálculo efectuado.

Se observó que dentro del personal administrativo de la compañía, hay empleados que devengaron salarios mayores a Q 36,000 anuales (incluyendo bonificación incentivo, bono 14, aguinaldo y comisiones); sin haberles efectuado la retención del ISR correspondiente.

Como un valor agregado a la presente revisión se elaboró a manera de ejemplo la proyección del ISR del administrador del Hotel para el período fiscal 2002/2003. De igual forma debe procederse con los demás empleados que devengan ingresos anuales mayores a Q36,000. Ver detalles en **anexo I** (ubicado en la página 122).

Contingencia: La compañía está obligada a retener del sueldo de sus empleados el ISR que corresponda, por lo tanto al omitir esta retención de tributos a la compañía se le aplicaría la sanción equivalente al 100% del impuesto omitido, más multa intereses resarcitorios.

Sugerencia: Es conveniente retener a los empleados involucrados el ISR que les correspondía y rectificar la declaración de retenciones de dicho impuesto por el período junio 2002, para pagar las retenciones no practicadas. Si se decidiera rectificar, la compañía se libera de la contingencia fiscal del 100% del impuesto omitido. Mientras que la contingencia para los empleados se disminuye a un 25% por presentarlo voluntariamente. En este caso le corresponde a la compañía pagar la multa del 25%, ya que el error fue de la empresa al no retener el Impuesto sobre la Renta en su momento, cuando correspondía.

En cuanto al período fiscal Julio 2002 a Junio 2003, se sugiere efectuar las proyecciones del Impuesto sobre la Renta de los empleados que correspondan y retenerles los montos establecidos de acuerdo con el **anexo I** del presente informe.

Base legal: Artículo 67 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículos 58, 59, 94 numeral 7, 106 del Código Tributario.

Observación 5

En las constancias de retención por servicios del ISR con tasa 0%, debe detallarse el monto del gasto que están soportando.

Los servicios adquiridos se encuentran soportados con las constancias de retención del ISR respectivas, de acuerdo con la legislación fiscal (deben emitirse las constancias de retención del 0 ó 5%), sin embargo se observó que en las constancias de retención con tasa 0% no se consigna el valor del gasto que están soportando.

Contingencia: Incumplimiento formal que podría representar una sanción por omitir datos en dichas declaraciones equivalente a una multa de Q 100 por cada constancia emitida bajo estas circunstancias, hasta un máximo de Q1,000 ó del 1% de sus ingresos brutos por cada período mensual.

Sugerencia: Debe consignarse el monto del gasto (servicio, arrendamiento, actividad profesional, etc.) que están soportando, aunque estas sean con tasa 0%. En futuras emisiones de constancias de retención debe aplicarse este procedimiento.

Base Legal: Artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 94 numeral 2 del Código Tributario.

Observación 6

Existe una diferencia de Q 124,148 en la conciliación de los ingresos declarados para efectos del IVA, con los que se reportan al ISR en el Estado de Resultados.

En la revisión se efectuó la conciliación de los ingresos reportados en la declaración del ISR, con los reportados al IVA. Para tal efecto se consideraron las declaraciones del IVA de los períodos comprendidos de julio 2001 a junio 2002, cotejándolos posteriormente con los ingresos que se reflejan en el estado de resultado al 30 de junio 2002.

Contingencia: En la conciliación efectuada se detectó la siguiente diferencia, la cual sería ajustada al impuesto correspondiente ante una revisión.

Renta bruta	Q 8,438,541
(-) Ingresos no afectos al IVA reportados al ISR	(163,746)
Ingresos reportados al ISR modificados para efectos de conciliación	Q 8,274,795
Ingresos declarados al IVA	(8,398,943)
Diferencia establecida en conciliación	<u>Q 124,148</u>

Sugerencia: Derivado de la diferencia anterior, es conveniente indicarles que es necesario disponer de una explicación que permita desvirtuar cualquier situación que podría afectar a la compañía, por cualquier posibilidad de que la Administración Tributaria ante una revisión determine omisión de ingresos y ajuste el Impuesto sobre la Renta del período. Para ello es necesario investigar a qué se debió que se reportaran mayores ingresos al IVA.

Base legal: Artículos 58, 59, 88, 89, 107 y 109 del Código Tributario.

Observación 7

Al verificar los libros contables autorizados por la administración tributaria se detectó que no están actualizados.

La compañía tenía autorizados sus libros para llevarlos manualmente. En julio 2002 se solicitó que fueran autorizados para llevarlos en forma computarizada.

Es conveniente indicarles que los libros manuales deben estar actualizados, registrando las operaciones contables hasta el mes de junio 2002; a partir del mes de julio pueden llevarse en forma computarizada, de acuerdo con la autorización correspondiente. De acuerdo con la legislación fiscal, los estados financieros deben coincidir con los registros del libro de balance.

Contingencia: Al momento de una revisión fiscal la compañía sería sancionada por no llevar al día sus libros y registros contables a los que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias respectivas. La multa es de Q 1,000 cada vez que sean fiscalizados.

Base legal: Artículo 54 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículo 94 numeral 4 Código Tributario.

Observación 8

Existen gastos y créditos fiscales registrados contablemente que no cuentan con la documentación legal correspondiente (los documentos no localizados ascienden a Q2,680).

Como parte de los servicios, se efectuó revisión de desembolsos por los meses de diciembre 2001, marzo y mayo 2002, verificando que todos los desembolsos se encontraran con la documentación de soporte fiscal, como lo son: facturas, facturas especiales, recibos (cuando se trate de cuotas o aportes efectuados a favor del Estado, las municipalidades y sus entidades, asociaciones y fundaciones no lucrativas).

Se detectó que el cheque No. 5398467 de fecha 27 de diciembre 2001 emitido a favor de Empresa Eléctrica por pago de energía eléctrica, no cuenta con las facturas de soporte para la totalidad del cheque, el monto no soportado con facturas asciende a Q 2,680.05 que corresponden a pagos moratorios, habiéndolo registrado como gasto y crédito fiscal del período.

Contingencia: Por este desembolso que no se encuentra soportado adecuadamente, existe la contingencia fiscal de que al momento de una revisión por parte de la administración tributaria no sean aceptados como gastos deducibles al Impuesto sobre la Renta, así mismo se ajuste el crédito fiscal de dicho período.

Sugerencia: Deben localizarse las facturas que soportan estos pagos moratorios, o solicitar a Empresa Eléctrica reposición de las mismas.

En posteriores oportunidades es conveniente ejercer un mejor control en los documentos que se paguen, verificando que todas las operaciones registradas contablemente se encuentren debidamente comprobadas con documentos fehacientes que llenen los requisitos legales, ya que las únicas operaciones que no requieren esta documentación son las relativas a meros ajustes, traslado de saldos, pases de un libro a otro o rectificaciones.

Base Legal: Artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículo 39 literal “b” de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículo 381 del Código de Comercio. Artículos 58, 59, 88, 89, 91, 94 numeral 3 y 106 del Código Tributario.

Observación 9

En las facturas especiales emitidas, debe retenerse el monto correcto de ISR, tomando como base de retención el valor del servicio o el valor de los bienes (es decir el total de la factura especial menos el IVA).

En el período objeto de revisión se emitieron facturas especiales, las cuales fueron solicitadas a la administración de la compañía para verificar el adecuado cálculo de las retenciones correspondientes (ISR e IVA). Se detectó que el ISR retenido en todas las facturas especiales que se emiten, es menor al que establece la legislación fiscal.

A continuación se ejemplifican algunas de las facturas especiales emitidas en el mes de mayo 2002, que se encontraban bajo estas circunstancias:

# de Fact. Esp.	Tipo de gasto	Total de la Factura	ISR S/Auditoría	ISR S/ Compañía	Diferencia ISR retenido
3224	Servicio	Q 237.89	13.17	12.40	0.77
3223	Servicio	787.40	43.59	41.04	2.55
3219	Servicio	1,422.00	78.72	50.61	28.11
Total					31.43

Contingencia: Aunque la diferencia del ISR retenido de menos en cada factura especial es mínima, viéndola en forma individual; no se descarta la posibilidad de que al momento de una revisión por parte de la administración tributaria, podrían aplicarles sanción por no enterar al fisco la totalidad de las retenciones efectuadas.

Sugerencia: Al comentar esta situación con la administración de la compañía, se me indicó que se están aplicando los porcentajes legales correctos (IVA 12%, ISR por compra de bienes 3.1% y por prestación de servicios 6.2%), pero el monto del ISR retenido varía porque se toma como base el total de la factura, menos el IVA y el ISR. Por lo tanto, debe tomarse en cuenta que la base para el cálculo del ISR es la misma utilizada para el IVA, es decir el total de la factura menos el IVA.

Base Legal: Artículos 31 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículo 40 del Reglamento de la Ley del ISR. Artículo 15 del Reglamento de la Ley del IVA. Artículos 58, 59, 94 numeral 7 y 106 del Código Tributario.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Observación 10

Debe rectificarse la declaración del IVA del mes de abril del 2002, por haber declarado un crédito fiscal incorrecto por Q 5,613; pagando la multa e intereses resarcitorios.

En el desarrollo de la presente revisión, se detectó que se tomó como parte del crédito fiscal, el IEMA del trimestre enero a marzo 2002 pagado en el mes de abril, ya que se contabilizó erróneamente en la cuenta por cobrar de IVA. En dicho mes el débito fiscal es mayor, por lo que se determinó un IVA a pagar. La diferencia en el crédito fiscal que debe ser corregida, de acuerdo con el libro de compras correcto (después de eliminar el IEMA y registrar otras facturas no tomadas en cuenta anteriormente) es la siguiente:

	S/Declaración IVA	S/Libro Compras	Diferencia
Crédito fiscal	Q 20,523	Q 14,910	Q 5,613

Contingencia: Si esta situación es detectada por la SAT sería ajustado el IVA por pagar, sancionándoles con una multa del 100% del impuesto omitido, más los intereses resarcitorios que apliquen.

Sugerencia: Debe realizarse la rectificación de la declaración del IVA lo antes posible, para obtener una disminución en la multa del 50%,

En futuras oportunidades debe tomarse de base para elaborar la declaración del IVA los libros de compra y ventas; no así la cuenta por cobrar y por pagar que se registra en los estados financieros como se está efectuando actualmente; ya que de acuerdo con la legislación fiscal vigente “la información registrada en los libros de compras y de ventas será la base para preparar la declaración

de dicho impuesto”. Por lo tanto las cifras declaradas al IVA mensualmente, deben coincidir con las que se muestren en los libros fiscales, a fin de evitar cualquier contingencia fiscal para la compañía.

Base Legal: Artículo 18 literal “a” de la Ley del IVA. Artículo 40 del Reglamento de la Ley del IVA. Artículos 58, 59 y 91 del Código Tributario.

Observación 11

Las facturas serie C y D deben cumplir con los requisitos legales, para que puedan ser utilizados por la compañía

Las facturas serie C y D no especifican la denominación social, únicamente el nombre comercial “HOGUA”. Sin embargo la denominación social es “Hotel Guatemala, S. A.”

Entre los requisitos que establece el Reglamento de la Ley del IVA que deben contener las facturas en forma impresa, en los documentos elaborados por la imprenta está “razón o denominación social y nombre comercial”

De acuerdo con el Código de Comercio, las sociedades anónimas tienen denominación social, no así razón social. Por lo que no se puede interpretar que el nombre comercial sea el mismo que la razón social. En conclusión deben consignarse ambos, es decir la denominación social “Hotel Guatemala, S. A. y el nombre comercial “HOGUA”.

Contingencia: Al momento de emitir las facturas serie C y D la compañía sería sancionada por no cumplir con los requisitos legales establecidos “no se consigna la razón o denominación social” con una multa de Q100 por cada documento emitido, hasta un máximo de Q 5,000 en cada período mensual ó del 2% de los ingresos brutos obtenidos durante el último período mensual declarado.

Sugerencia: Es conveniente que se impriman nuevamente las facturas serie C y D (tomando en cuenta que se enviaron de la imprenta recientemente) consignando la denominación social de la compañía, para que puedan ser utilizadas.

Base Legal: Artículos 33 y 34 numerales 3 y 5 del Reglamento de la Ley del IVA. Artículo 94, numeral 8 del Código Tributario. Artículo 87 del Código de Comercio de Guatemala.

Observación 12

En el libro de compras debe especificarse en cada documento que se registre, la fecha de los mismos.

Entre los datos mínimos que deben registrarse en el libro de compras está la fecha de los documentos. No obstante se observó que en los meses de marzo y abril del 2002, no se especifica la fecha de emisión de los documentos.

Contingencia: La compañía sería sancionada con una multa de Q 1,000 cada vez que sean fiscalizados por llevar su libro de compras en forma distinta a la que obliga la Ley del IVA y su reglamento.

Sugerencia: Debe imprimirse nuevamente el libro de compras de los meses antes indicados, verificando que el programa permita imprimir estos datos; así mismo deben evaluarse los períodos anteriores a los que comprendió la presente revisión, a fin de evitar esta misma situación en otros meses.

Base legal: Artículo 38 numeral 1 del Reglamento de la Ley del IVA. Artículo 37 de la Ley del IVA. Artículo 94 numeral 5 del Código Tributario.

Observación 13

En el libro de compras no pueden registrarse facturas que correspondan al mes siguiente, ya que se están adelantando los créditos fiscales.

De acuerdo con la legislación fiscal, las fechas de las facturas deben corresponder al mes del período que se liquida. Sin embargo en los meses de enero, febrero y mayo 2002, se observó que se registraron facturas que no corresponden al período (del mes siguiente), tal como se detalla a continuación:

Crédito fiscal	
Enero	Q 268.09
Febrero	407.34
Mayo	<u>125.36</u>
Total =	<u>Q 800.79</u>

Contingencia: Al momento de una revisión fiscal, sería ajustado este crédito fiscal no procedente, con sanción del 100% del impuesto omitido e intereses resarcitorios.

Sugerencia: Tengo entendido que la compañía no registra en el crédito fiscal las facturas por montos menores a Q 50 y tampoco registra como gasto esta parte del crédito fiscal (únicamente la base sin incluir IVA), por lo que debe verificarse si al incluir estas facturas menores se compensa el crédito fiscal improcedente detallado anteriormente. En caso de no lograr documentarlo en esta forma, debe evaluarse realizar las rectificaciones de las declaraciones del IVA. Para futuras oportunidades, debería modificarse la base de datos del sistema computarizado que se utiliza actualmente, para que el mismo no permita ingresar facturas del mes siguiente.

Base Legal: Artículo 20 de la Ley del IVA. Artículos 58, 59 y 91 del Código Tributario.

Observación 14

Las facturas que soportan el crédito fiscal deben estar emitidas a nombre de Hotel Guatemala, S. A.

Se detectó que las facturas que soportan el crédito fiscal, indican únicamente el nombre comercial de la compañía “HOGUA” y en algunos casos se limitan únicamente a consignar “Guatemala, S. A.”. Tal es el caso de las facturas de la compañía de seguros.

Es conveniente indicarles que de acuerdo con la legislación fiscal vigente, para que sea aceptado el crédito fiscal, las facturas deben estar a nombre del contribuyente y contener su número de identificación tributaria.

Contingencia: Tengo conocimiento de que la SAT ha ajustado el crédito fiscal declarado al IVA por este tipo de situaciones, aunque en los requisitos que establece la Ley del IVA para que sea aceptado el crédito fiscal, no se aclare a que se refiere con “nombre del contribuyente”, si a la denominación social o al nombre comercial. Por lo que existe la contingencia fiscal de que sea ajustado el crédito fiscal. Sin embargo, existen argumentos legales para su defensa.

Sugerencia: Sería conveniente indicar al personal responsable del pago de cheques o del manejo del efectivo de la empresa, que en futuras oportunidades se solicite a los proveedores o verifique antes de recibir los documentos, que estén emitidos a nombre de “Hotel Guatemala, S. A.”

Base Legal: Artículo 33 numeral 7 del Reglamento de la Ley del IVA. Artículo 18, literal “b” de la Ley del IVA.

Observación 15

Las cifras registradas en el libro de compras deben coincidir con las declaraciones mensuales, ya que la base para elaborar dichas declaraciones son los libros fiscales.

Se detectó que en el libro de compras se detallan por separado las compras y los servicios adquiridos, tal como lo establece la legislación fiscal; sin embargo las declaraciones son presentadas consignando el total de ambos (compras y servicios) en una misma columna, en algunos meses como compras y en otros como servicios. Esta situación se pudo observar en los meses de enero, febrero y abril 2002.

Contingencia: Ante una revisión la compañía sería sancionada con una multa de Q 1,000 cada vez que sean fiscalizados y se establezca la infracción, por llevar su libro de compras en forma distinta de las que obliga la Ley del impuesto específico, que en este caso es la Ley del IVA.

Sugerencia: Debo reiterar que los libros de compras y ventas son la base para elaborar las declaraciones mensuales del IVA, no así la cuenta por cobrar y por pagar de IVA.

Base legal: Artículo 40 del Reglamento de la Ley del IVA. Artículo 94 numeral 5 del Código Tributario.

Observación 16

Al momento de la emisión de facturas especiales, debe observarse que cumplan con los requisitos establecidos en la legislación fiscal.

Al revisar las facturas especiales emitidas por la compañía se observó que se está consignando el nombre del vendedor o prestador del servicio en forma incompleta, es decir un nombre y un apellido. Así mismo en la dirección únicamente se especifica “Guatemala, C. A.”.

Contingencia: La sanción por este incumplimiento fiscal asciende a Q 100 por cada documento emitido, hasta un máximo de Q 5,000 por cada período mensual ó el 2% de sus ingresos brutos. Tomando en cuenta que en el ejercicio anual fueron emitidas 56 facturas especiales en esta forma, la sanción aplicable sería de Q5,600 por este incumplimiento formal.

Sugerencia: En las facturas especiales que sean emitidas debe consignarse el nombre completo del vendedor o prestador del servicio, lo cual implica que deben consignarse los dos nombres y dos apellidos, o bien agregarle “nombre y apellido único”. Así mismo debe solicitarse la dirección, para consignarla adecuadamente.

Base Legal: Artículo 53 de la Ley del IVA. Artículo 34 numeral 7 Reglamento de la Ley del IVA. Artículo 94, numeral 8 del Código Tributario.

Observación 17

Los cobros de propinas efectuadas por la compañía a cuenta de los empleados, deben especificarse como tales en las facturas, no así como servicios.

Con respecto al tratamiento que se les da a las propinas cobradas, tengo entendido que últimamente se han estado facturando, pero en la factura no se consignan como “propinas” sino como servicio. Al momento de contabilizarlas, la compañía las registra a la cuenta por pagar de propinas # 217.04, por tratarse de un cobro por cuenta ajena, que se les reembolsa a los empleados.

Contingencia: Ante una revisión fiscal sería ajustado el Impuesto sobre la Renta, por no reflejar en el estado de resultados estos cobros por cuenta ajena, que fueron incluidos en las facturas con un concepto erróneo “servicios” y se encuentran contabilizados como una cuenta por pagar.

Al observar el total de abonos registrados en el período en esta cuenta por pagar ascienden a Q 124,140 que coinciden con la diferencia en conciliación de ingresos IVA e ISR establecida. Por lo tanto ante una revisión sería ajustado el ISR por Q38,483.40; más multa del 100% del impuesto omitido e intereses resarcitorios.

Sugerencia: Al momento de facturar las propinas, deben especificarse como “propinas”, para evitar la contingencia fiscal para la compañía.

De acuerdo con la legislación fiscal está correcto el criterio de facturar este cobro, ya que la base imponible de las ventas o prestación de servicios lo constituye el precio de la operación, más cualquier otra suma cargada a sus adquirentes (que pueden ser incluidas en la misma factura, se facturen en forma separada o se emita nota de débito para soportarlos) y se encuentra afecto al Impuesto al Valor Agregado.

Base legal: Artículos 11 y 12 de la Ley del IVA, artículo 14 del Reglamento de la Ley del IVA. Artículos 58, 59, 88 y 89 del Código Tributario.

Observación 18

La máquina registradora debe ser cancelada por la SAT y colocarse en un lugar que no esté a la vista del público.

La compañía tiene autorizada una máquina registradora, sin embargo desde el mes de diciembre 2001 se viene utilizando únicamente como control interno. Se dejó de utilizar porque la misma no permite adecuarle todos los requisitos que deben llenar las facturas, de acuerdo con la legislación fiscal vigente.

Contingencia: La administración tributaria podría asumir que estos ingresos facturados a través de la máquina registradora no fueron declarados al IVA, como tampoco al ISR; ajustando ambos impuestos. Adicionalmente la compañía sería sancionada por utilizar una máquina registradora no autorizada por la SAT para emitir facturas, con cierre temporal por un plazo mínimo de 10 días y máximo de 20.

Sugerencia: Con relación a las cintas de la máquina registradora que se tienen archivadas en el correlativo de facturación, es conveniente que se archiven por separado (a partir de la fecha en que se empezó a facturar manualmente); para evitar cualquier contingencia fiscal. Se considera una buena medida que sea utilizada como control interno, sin embargo es necesario que ésta sea cancelada y se coloque en un lugar fuera de la vista del público.

Base legal: Artículo 31 de la Ley del IVA, artículo 36 del Reglamento de la Ley del IVA. Artículos 58, 59, 85, 86, 88, 89 y 91 del Código Tributario.

Observación 19

Para la operatoria del libro de ventas, éstas pueden consolidarse diariamente por serie de facturas.

Se observó que en el libro de ventas, se están detallando las facturas consignando una en cada renglón (una por una).

Sugerencia: Para evitar esfuerzos innecesarios al departamento de contabilidad, se sugiere especificarlas en forma diaria por cada tipo de serie, ya que de acuerdo con la legislación la compañía puede optar por consolidar sus ventas o servicios diarios. Esta medida se sugiere tomando en cuenta el volumen o la cantidad de facturas que son emitidas mensualmente, las cuales se han venido incrementando por la no utilización de la máquina registradora en forma fiscal.

Base legal: Artículo 39 de la Ley del IVA, artículo 39 del Reglamento de la Ley del IVA.

OTRAS CONSIDERACIONES LEGALES

Observación 20

Al verificar los estados financieros se pudo observar que no fue registrada la reserva legal por el período terminado al 30 de junio 2000 y 2001.

Efecto: La reserva legal por el período terminado al 30 de junio 2001, debió ser calculada tal como se muestra en el siguiente detalle:

Utilidad del ejercicio terminado al 30 de junio 2001	Q 239,121.34
(-) Impuesto sobre la Renta determinado	<u>(27,466.78)</u>
Base par el cálculo	Q 211,654.76
5% Reserva Legal	Q 33,177.28

De igual forma debe ser calculada la reserva legal por el período terminado al 30 de junio 2000.

Sugerencia: Debe efectuarse el ajuste contable correspondiente, con la finalidad de que la reserva se encuentre al porcentaje legal establecido.

Base legal: Artículo 36 del Código de Comercio de Guatemala.

Observación 21

Existen algunas cuentas de gasto registradas contablemente por valores que no son razonables.

En el Estado de Resultados al 30 de junio 2002 se estableció una diferencia en el registro de los salarios y bonificaciones pagadas a los empleados (considerando las cuentas # 511.01, 511.03, 512.01.01, 512.01.03, 520.01.01, 520.01.04 y 521.05.15).

Total según planilla	Q 30,375.00
Total registrado contablemente	<u>31,675.00</u>
Diferencia	<u><u>(1,300.00)</u></u>

En la cuenta suministros de restaurante # 512.01.19, se detectaron diferencias en todos los meses objeto de muestreo, para la verificación de los desembolsos efectuados y su documentación de soporte. Las diferencias muestran que el monto del gasto registrado contablemente es mayor a los que se pueden establecer a través de los documentos que soportan los egresos. Las diferencias mensuales son las siguientes (ver detalle de la documentación tomada como referencia en **anexo II** de la página 123):

	S/Contabilidad	S/documentos	Diferencia
Diciembre 2001	Q 34,956.34	Q 31,687.92	Q 3,268.42
Marzo 2002	34,762.96	22,790.70	11,972.26
Mayo 2002	<u>18,078.06</u>	<u>14,569.17</u>	<u>3,508.89</u>
Diferencia	<u><u>87,797.36</u></u>	<u><u>69,047.79</u></u>	<u><u>18,749.57</u></u>

Contingencia: Los gastos no soportados por la documentación legal, serían ajustados como no deducible al Impuesto sobre la Renta. Debe tomarse en cuenta que los montos antes detallados fueron determinados a través de la revisión de desembolsos de los meses de diciembre 2001, marzo y mayo 2002; en los meses restantes no verificados pudieran determinarse otras diferencias y la contingencia fiscal podría incrementarse.

Sugerencia: Deben investigarse los registros contables de los gastos indicados, verificando que cuenten con la documentación de soporte; con la finalidad de que los gastos que se reflejen en el Estado de Resultados estén soportados adecuadamente. Así mismo es conveniente que la administración de la compañía verifique los gastos registrados en los meses restantes de esta cuenta.

Base legal: Artículo 38 de la Ley del IVA. Artículo 39 literal “b” de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículo 381 del Código de Comercio. Artículos 58, 59, 88, 89, 91 del Código Tributario.

Agradecemos la colaboración proporcionada por el personal administrativo de la compañía, la cual fue sin duda alguna de gran importancia para el desarrollo satisfactorio de la presente revisión.

Atentamente,

Guatemala, 26 de noviembre de 2002.


Socio

INFORME DE REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL		
ANEXO I		
EJEMPLO DE PROYECCION DEL ISR A EMPLEADOS 2002-2003		
	Mensual	Anual
<u>Ingresos</u>		
Sueldo	4,000.00	48,000.00
Bonificación incentivo	1,300.00	15,600.00
Asignación viáticos		-
Bono 14- recibido en julio 2002		3,000.00
Aguinaldo ha recibir en diciembre 2002		3,000.00
Otros ingresos-asignación combustible y comidas		-
Comisiones sobre ventas		-
Otros ingresos por excedente en bono 14 y aguinaldo		-
Total de ingresos o renta neta		69,600.00
<u>Deducciones</u>		
Importe fijo		(36,000.00)
Cuota IGSS		(2,318.40)
Seguro de gastos médicos y vida		-
Pensión alimenticia		-
Rentas exentas		
Bono 14		(3,000.00)
Aguinaldo		(3,000.00)
Total de deducciones a la renta neta		(44,318.40)
Renta imponible		25,281.60
ISR		
Importe fijo	0	
Crédito por IVA	8,352.00	100%
Deducción aplicable	4,176.00	50%
Proyección 2002-2003	2,088.00	50%
		(2,088.00)
ISR por retener		1,704.24
ISR mensual		142.02

INFORME DE REVISION DE CUMPLIMIENTO FISCAL			
ANEXO II			
DETALLE DE SUMINISTROS DE RESTAURANTE (GASTO)			
Tipo de Gasto:	Suministros de restaurante		512.01.19
Período	Monto del Gasto	Ref. No. cheque	Fecha de Emisión
Diciembre	16,799.26	Cajas chicas	
Diciembre	2,967.02	5398471	28-Dic
Diciembre	375.00	5398469	27-Dic
Diciembre	485.21	5398468	27-Dic
Diciembre	674.11	5398434	20-Dic
Diciembre	2,682.01	5398428	17-Dic
Diciembre	1,291.71	5398422	13-Dic
Diciembre	3,273.57	5398419	13-Dic
Diciembre	1,013.62	5398417	13-Dic
Diciembre	183.04	5398415	13-Dic
Diciembre	326.58	3881284	07-Dic
Diciembre	1,433.75	3881283	07-Dic
Diciembre	183.04	3881281	07-Dic
Total del mes	31,687.92		
Marzo	16,093.74	Cajas chicas	
Marzo	1,523.39	176659	04-Mar
Marzo	1,428.21	176663	06-Mar
Marzo	861.97	176666	07-Mar
Marzo	2,883.39	176668	07-Mar
Total del mes	22,790.70		
Mayo	11,803.41	Cajas chicas	
Mayo	196.43	828416	31-May
Mayo	560.23	828408	29-May
Mayo	196.42	828407	29-May
Mayo	1,812.68	828352	08-May
Total del mes	14,569.17		

CONCLUSIONES

1. Las empresas hoteleras son las que prestan servicios de alojamiento al público, así como otros servicios relacionados mediante un pago, están clasificadas de acuerdo a su ubicación, calidad de la infraestructura y servicios que presta, por categorías, que van de una a cinco estrellas y como toda empresa tienen obligaciones fiscales derivadas de las operaciones que ahí se realizan.
2. Una consultoría fiscal prestada por un Contador Público y Auditor independiente se basa en la evaluación y análisis de las obligaciones tributarias que repercuten en una entidad y tiene como objetivo primordial orientar, aconsejar y ayudar a los clientes en la interpretación de aspectos impositivos, buscando su ahorro económico con respecto al pago de sus impuestos o en sanciones impuestas por la autoridad tributaria; existen diversos servicios que puede ofrecer un consultor fiscal, entre los que se destacan: revisiones de cumplimiento fiscal, que van enfocadas a detectar contingencias fiscales después de su presentación o concluido el plazo para la presentación de las mismas, pero sin que haya ocurrido la prescripción; revisiones preventivas, tienen como objetivo determinar riesgos fiscales previo a la presentación de declaraciones, con la finalidad de que las sugerencias dadas sean aplicadas oportunamente; servicio de consultas sobre asuntos fiscales específicos, va encaminado a solucionar consultas específicas; diagnóstico fiscal, a encontrar bases de cálculo de impuestos más favorables para ser aplicadas en un período fiscal próximo; asistencia en la impugnación de ajustes, a proporcionar estrategias para impugnarlos; determinación de efectos fiscales en transacciones por realizarse, a analizar implicaciones fiscales y ofrecer la mejor opción; y asesoría en asuntos internacionales de impuestos, a proporcionar un panorama fiscal y contable; para ello el auditor debe tomar en cuenta aspectos importantes relacionados con la ética profesional, así como evaluar el riesgo que representa la prestación del servicio.
3. Infracción tributaria, es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal y son sancionadas por la legislación tributaria, mientras que delito contra el régimen tributario, es cuando se ejecuta un daño que produce detrimento o

menoscabo en la recaudación, estos por ser de mayor gravedad son sancionados conforme a la legislación penal.

4. Al realizar un trabajo de consultoría fiscal en una empresa hotelera, se inicia con la determinación de los términos de contratación, los cuales quedan plasmados en la carta compromiso u otra forma de contrato específico; previo a la ejecución del trabajo mismo debe planearse adecuadamente, además todo trabajo de consultoría fiscal debe ser supervisado, dejando evidencia en los papeles de trabajo. Los servicios de consultoría fiscal que pueden considerarse como los más importantes, al ser solicitados por los clientes con mayor frecuencia, son: evaluación de cumplimiento fiscal, revisiones preventivas y servicio de consultas sobre asuntos fiscales específicos.
5. La revisión de cumplimiento fiscal en una empresa hotelera, permite identificar las situaciones de riesgo fiscal que por costumbre en la práctica contable se han venido aplicando (tratamientos erróneos), que pudieran convertirse en problemas potenciales para la empresa. Estas revisiones difieren de una auditoría fiscal en varios aspectos, no están enfocadas a emitir una opinión respecto a la razonabilidad y apego a las disposiciones fiscales de los estados financieros tomados en conjunto, se buscan las alternativas dentro del contexto legal para eliminar o minimizar las contingencias fiscales detectadas y se llevan a cabo específicamente por un consultor fiscal independiente que es contratado por la empresa.
6. El resultado de la revisión de cumplimiento fiscal efectuado en la empresa hotelera del caso práctico contenido en el informe, permite identificar claramente el ahorro económico que representa para la compañía, que las situaciones de riesgo fiscal hayan sido establecidas por parte del consultor fiscal, tomando en cuenta las medidas necesarias para desvirtuarlas que se incluyen como sugerencias. Al observar la relación de las contingencias fiscales estimadas a la fecha de la entrega del informe (26 de noviembre 2002), con el monto que debe desembolsarse para solventar en forma oportuna las situaciones de riesgo fiscal, en términos porcentuales representa un 13.6% éste último. Así mismo al relacionar la renta bruta del ejercicio anual, se puede determinar que las contingencias fiscales implican el desembolso de un 3.12% de dicha renta, mientras que apeguándose a las sugerencias de la consultoría fiscal representa un 0.42% de ésta misma renta.

RECOMENDACIONES

1. Es importante que el personal de la empresa hotelera involucrado en la elaboración de documentos contables, así como en el registro de los diferentes libros fiscales, disponga de los lineamientos necesarios para la adecuada preparación de los mismos, e identifique los controles contables y fiscales clave, que necesitan mayor apoyo, para fomentar la actualización y capacitación del personal consecutivamente.
2. El Contador Público y Auditor (CPA) como consultor fiscal, con el fin de identificar las necesidades y problemas de la empresa, previo al inicio de cualquier servicio, debe iniciar con un acercamiento a través de una entrevista evaluativa preliminar, que le permita enfocar el tipo de servicio que será prestado en forma apropiada, cumpliendo con las normas de ética profesional y que satisfaga las expectativas de la empresa que lo contrata.
3. Para evitar sanciones tributarias las empresas en general deben cumplir con el pago de los tributos, así como con los deberes formales impuestos por la legislación guatemalteca, concientizando al personal responsable de la elaboración de los pagos tributarios, que el incumplimiento tanto a la obligación formal, como sustancial, le da derecho a la administración tributaria a imponer sanciones que vienen a socavar el capital de la empresa y en determinado momento podría ser objeto de cierre, lo cual ocasiona pérdidas materiales tanto al empresario, como al empleado, que finalmente obtiene sus ingresos de su relación laboral. Es necesario que aunado a esta concientización, también se proporcione al personal una adecuada capacitación, actualización fiscal y sobre todo se cuente con el apoyo de un consultor fiscal independiente.
4. Los procedimientos utilizados por el consultor fiscal al planear y ejecutar su trabajo, deben ser los más certeros y aplicarse adecuadamente, de tal forma que le permitan evaluar los criterios y prácticas adoptadas por la empresa hotelera, en el registro de sus operaciones, ya que ello será la base para proporcionar los resultados obtenidos a través del informe, donde además de indicar las situaciones detectadas, se proporcionan sugerencias con criterios apegados a la legislación tributaria.

5. Es aconsejable para las empresas hoteleras, previo a optar por cualquier otro servicio de la consultoría fiscal, iniciar con una revisión de cumplimiento fiscal, lo cual les permitirá subsanar problemas fiscales derivados de malas aplicaciones en períodos anteriores, además de ayudarles a corregir procedimientos erróneos que se continúen utilizando en la operatoria contable. Es importante también que se le de continuidad al servicio, a través de las diferentes formas en que puede asesorar un consultor fiscal a su clientela, para que no se pierda el beneficio.

6. Tomando como parámetro la empresa hotelera en la que se desarrolló el caso práctico, la cual no contaba con los servicios de un consultor fiscal, se ha comprobado que desde el punto de vista financiero y fiscal resulta más favorable para las empresas hoteleras de Guatemala contratar los servicios del consultor fiscal, prestados por parte de un Contador Público y Auditor independiente, quien posee un amplio criterio en aspectos contables y fiscales, así como la experiencia indispensable para acoplarse a las necesidades del cliente, y la independencia necesaria para hacer aportes valiosos, permitiendo a las empresas planificar sus operaciones, minimizar el impacto impositivo y detectar situaciones de riesgo fiscal que podrían convertirse en potenciales ajustes, por lo tanto se sugiere a las empresas hoteleras en particular, así como a todas las empresas en general, contar permanentemente con el apoyo de un consultor fiscal.

BIBLIOGRAFIA

1. A. Goxens/M.A. Goxens, Enciclopedia Práctica de la Contabilidad, editado por Océano Grupo Editorial, S. A., España 1998; 832 páginas.
2. Centro de documentación e información turística del INGUAT (CEDITUR), Antecedentes históricos del turismo en Guatemala Volumen 1 (Breves narraciones), 2da. Impresión, Guatemala 1996; 120 páginas.
3. Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio, Decreto 2-70 y sus Reformas, Librería Jurídica, Guatemala 2001; 204 páginas.
4. Congreso de la República de Guatemala, Código de Trabajo, Decreto 1441 y sus Reformas. Librería Jurídica, Guatemala 2003; 172 páginas.
5. Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, Decreto 17-73 y sus Reformas, Librería Jurídica Guatemala 2003; 189 páginas.
6. Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto 6-91 y sus Reformas, publicado por Ediciones Fiscales, S. A., Segunda edición, Guatemala septiembre 2002; 159 páginas.
7. Congreso de la República de Guatemala, Constitución Política de la República de Guatemala, Taller Nacional de Grabados en Acero, Guatemala septiembre 2001; 110 páginas.
8. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus Reformas, publicado por Ayala Jiménez Sucesores, Guatemala C. A. enero 2002; 69 páginas.
9. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, Decreto 99-98 y sus Reformas, publicado por Ediciones Fiscales S. A., Cuarta edición, Guatemala septiembre 2002; 202 páginas.

10. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos, Decreto 37-92 y sus Reformas, publicado por Ediciones Alenro, Guatemala enero 2002; 88 páginas.
11. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus Reformas, publicado por Ayala Jiménez Sucesores, Guatemala enero 2002; 110 páginas.
12. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto 26-95 y sus Reformas, publicado por Ediciones Fiscales S. A., Cuarta edición, Guatemala septiembre 2002; 202 páginas.
13. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto único sobre Inmuebles, Decreto 15-98 y sus Reformas, Ediciones Legales Comercio e Industria, Guatemala 1999; 18 páginas.
14. Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, Decreto 1701 y sus Reformas. Impresora Industrial, Guatemala marzo 2002; 16 páginas.
15. Harcourt Brace de España, S. A., Guía de Auditoría, Murray Editorial & Translation Service, Miami 1998-1999; 23.43 secciones.
16. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Normas de Auditoría del número 1 al 43, Guatemala, Recopilación 1992-1998.
17. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Normas de Ética, Guatemala octubre 1990; 8 páginas.
18. Instituto Guatemalteco de Turismo, Guía de Hoteles 2002-2003 Guatemala espíritu maya, junio 2002; 40 páginas.

19. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., Normas Internacionales de Auditoría, México agosto 2000; 603 páginas.
20. Ministerio de Economía, Reglamento para establecimientos de hospedaje, Acuerdo Gubernativo 1144-83, Instituto Guatemalteco de Turismo. Guatemala diciembre 1983; 23 páginas.
21. Roldán de Morales, Zoila Esperanza, Auditoría de una empresa comercial (Tomo I), Primera edición, Departamento de publicaciones Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Mayo 1996; 192 páginas.
22. Sundem, Gary; Horngren, Charles; Elliott, John; Contabilidad Financiera (Tomo I), Novena edición en inglés Financial Accounting, Prentice-Hall Hispanoamericana, S. A., México 1998; 290 páginas.
23. Universidad de San Carlos de Guatemala, La Dirección, Imprenta Castillo, Guatemala 2001; 113 páginas.
24. Universidad de San Carlos de Guatemala, Material de apoyo para las pláticas de orientación en la elaboración de tesis, Guatemala 2001; 67 páginas.
25. Universidad Rafael Landívar, Asesoría fiscal a empresas mercantiles, Guatemala noviembre 2000; 76 páginas.

ANEXO I

**RETENCIONES DE IMPUESTOS SEGUN LA LEGISLACION GUATEMALTECA
(Vigentes para el período comprendido del 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002)**

- Ley del Impuesto sobre la Renta

Clase de pago, acreditamiento o remesa	Retención	Base legal (Artículo)
<u>Personas domiciliadas</u>		
Actividades técnicas, profesionales o científicas	5% ó 0%	64
Arrendamiento de bienes muebles o inmuebles	5% ó 0%	64
Cualquier tipo de servicio	5% ó 0%	64
Dietas	5% ó 0%	64
Pagos a deportistas y artistas	5% ó 0%	64
Transporte de servicio o carga	5% ó 0%	64
<u>Personas no domiciliadas</u>		
Intereses, dividendos, dietas, comisiones, bonificaciones, sueldos, pagos a deportistas y artistas	10%	45
Honorarios, regalías, asesoramiento		
Cualquier renta no contemplada	31%	45
Empresas de transporte	31%	45
<u>Asalariados: renta imponible (restando deducciones conforme Art. 37 y 37 "A") de acuerdo con tarifas graduales</u>	5%	33
Renta imponible hasta Q 65,000	15%	43
Al excedente de Q65,000 hasta Q180,000	20%	43
Al excedente de Q180,000 hasta Q295,000	25%	43
Al excedente de Q295,000 en adelante	31%	43
<u>Rentas presuntas</u>		
Facturas especiales por venta de bienes (10 x 31)	3.1%	31
Facturas especiales prestación de servicios (20 x 31)	6.2%	31
Seguros, reaseguros y reafianzamientos (10 x 25)	2.5%	34
Películas cinematográficas y similares (60 x 25)	15%	35
Noticias internacionales (60 x 31)	19%	36

- Ley del IVA

Clase de pago, acreditamiento o remesa	Retención	Base legal (Artículo)
Facturación por cuenta del vendedor (factura especial)	12%	52

- Ley Orgánica del INGUAT

Clase de pago, acreditamiento o remesa	Retención	Base legal (Artículo)
Hospedaje (excluyendo alimentación y otros servicios)	10%	21 "b"

- Ley del Impuesto sobre Productos Financieros

Clase de pago, acreditamiento o remesa	Retención	Base legal (Artículo)
Intereses (excepto fiscalizados por la Superintendencia de Bancos)	10%	8

ANEXO II

**PROGRAMA DE TRABAJO APLICADO AL SERVICIO DE REVISIONES
PREVENTIVAS DE DECLARACIONES DEL IVA**

Empresa hotelera Z, S. A. Período: 1 de julio 2001 al 30 de junio 2002 Fecha de inicio:	Ref. Ejecutado: Aprobado:
PROCEDIMIENTOS Y ALCANCE DE LA REVISION	TIEMPO NECESARIO
1. <i>Elaboración y envío de requerimiento de información</i> 2. <i>Trabajo de campo</i> Se analizará el tipo de operaciones realizadas por la empresa, para determinar si se trata de operaciones gravadas o exentas al impuesto al valor agregado. Se comprobará si el porcentaje aplicado por la compañía en las diferentes operaciones es el correcto. Se revisará que las cifras suministradas en cada declaración mensual hayan sido tomadas correctamente de los libros de compras y ventas. Se verificará que los libros de compras y ventas estén autorizados y en orden cronológico. Se comprobará que las ventas coincidan con las reportadas en el estado de resultado del mes que será revisado Se comprobará que el crédito fiscal reportado en el libro de compras esté soportado con los documentos respectivos, haciendo un examen de dichos documentos. Se verificará que los documentos cumplan con los requisitos mínimos para considerarse como créditos fiscales. Se realizará un corte de documentos emitidos (facturas, facturas cambiarias, facturas especiales) Se verificará que los documentos que soportan el débito fiscal llenen los requisitos mínimos establecidos. Se comprobará que al finalizar cada período mensual se realizan los correspondientes traspasos en las cuentas destinadas a la contabilización del impuesto y que los saldos de activos y pasivos resultantes coincidan con el resultado de las declaraciones.	1 hora 4 horas
3. <i>Elaboración y entrega del informe</i>	3 horas
Tiempo necesario para la realización del trabajo	8 horas

ANEXO III

GUIA DE REVISION PREVENTIVA DE DECLARACION MENSUAL DEL IVA

Nombre de la empresa: Período objeto de revisión:	Ref. Hecho por
<p><i>1. Aspectos generales</i></p> <p>Verificar la sumatoria algebraica de las cifras consignadas en el formulario de declaración</p> <p>Cotejar el formulario de declaración contra los libros fiscales (compras y ventas)</p> <p>Verificar que el crédito y débito fiscal haya sido registrado adecuadamente en la contabilidad o libros contables</p> <p>Si existe remanente de crédito fiscal del período anterior, compararlos con la declaración del IVA anterior</p> <p>Verificar que los datos consignados en el detalle de facturas especiales emitidas, coincida con el formulario de pago del IVA de facturas especiales.</p> <p>Realizar un corte de documentos emitidos (facturas, facturas especiales, notas de débito y notas de crédito) verificando que hayan sido considerados todos los documentos dentro del período.</p> <p>Verificar que los documentos emitidos cumplan con los requisitos fiscales establecidos.</p> <p><i>2. Aspectos a considerar en el débito fiscal</i></p> <p>Si se están reportando ingresos exentos, verificar su razonabilidad.</p> <p>Verificar que los ingresos registrados en la contabilidad hayan sido facturados y si existen diferencias comprobar que sea razonable la no facturación.</p> <p><i>3. Aspectos a considerar en el crédito fiscal</i></p> <p>Verificar que los documentos que soportan el crédito fiscal hayan sido emitidos por el valor consignado en el libro de compras.</p> <p>Corroborar que el crédito fiscal esté respaldado por:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Facturas • Facturas especiales • Notas de débito que le hubieran sido emitidas a la Cía. • Recibo de pago en el caso de importaciones • O escrituras públicas en bienes inmuebles y vehículos <p>Comprobar que la documentación del crédito fiscal cumpla con los requisitos establecidos para ser considerados como tales:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que estén a nombre del contribuyente • Que contenga su NIT • Que se identifique la compra o la prestación del servicio <p>Verificar que el crédito fiscal sea procedente, es decir que se reporten como máximo en los dos meses inmediatos siguientes a la fecha de emisión de los documentos.</p>	