

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**



**DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA,
UNA PROPUESTA PARA GUATEMALA**

LICDA. AURA MARINA BAUTISTA CHANG

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2008

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**



**DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA,
UNA PROPUESTA PARA GUATEMALA**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestra en Ciencias, con base en el Normativo para la elaboración de Tesis de Grado y Examen General de Graduación de la Escuela de Estudios de Postgrado del 22 de Febrero de 2005

PROFESOR CONSEJERO: LIC. MSC. PEDRO VINICIO ORTIZ

POSTULANTE: LICDA. AURA MARINA BAUTISTA CHANG

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2008

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

Decano: Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I: Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal II: Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal III: Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal IV: S.B. Rosleyn Janette Salgado Ico
Vocal V: P.C. José Abraham González Lemus

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN GENERAL DE TESIS
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE**

Presidente: Lic. MSc. Jorge Enrique Dávila Martínez
Secretario: Lic. MSc. Jorge Alberto Tello Cano
Vocal I: Lic. MSc. Filadelfo Reyes Cáceres
Profesor
Consejero: Lic. MSc. Pedro Vinicio Ortiz

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

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

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
DOCE DE NOVIEMBRE DE DOS MIL OCHO.**


Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.9, Subinciso 6.9.2 del Acta 27-2008 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 07 de noviembre de 2008, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 17-2008 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 07 de octubre de 2008 y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria denominado: "DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, UNA PROPUESTA PARA GUATEMALA", que para su graduación profesional presentó la licenciada AURA MARINA BAUTISTA CHANG, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO



Ingrid


REVISADO



**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

ACTA No. 017-2008

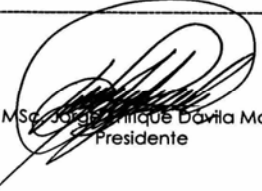
En el salón No. 01 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrados de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 07 de octubre del año en curso, a las 18:30 horas, para practicar el EXAMEN GENERAL DE TESIS de la Licenciada **Aura Marina Bautista Chang**, con carné No. 100012945, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria, como requisito para optar al grado de Maestro en Ciencias de la Escuela de Estudios de Postgrado. El examen se realizó de acuerdo con el Normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el punto SÉPTIMO inciso 7.2 del Acta 5-2005 de la sesión celebrada el veintidós de febrero de 2005.


Se evaluaron de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico del informe final de la tesis elaborada por el postulante, denominado **DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, UNA PROPUESTA PARA GUATEMALA**.

El examen fue APROBADO por UNANIMIDAD de votos CON ENMIENDAS por el Jurado Examinador.

Previo a la aprobación final de tesis, el postulante debe incorporar las recomendaciones emitidas en reunión del Jurado Examinador las cuales se le entregan por escrito y se presentará nuevamente la tesis en el plazo máximo de 30 días a partir de la presente fecha.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la ciudad de Guatemala, a los siete días del mes de octubre del año dos mil ocho.


Lic. MSc. Jorge Enrique Davila Martinez
Presidente


Lic. MSc. Jorge Alberto Tello Cano
Secretario


Lic. MSc. Filadelfo Reyes Cáceres
Vocal I


Lic. MSc. Pedro Vinicio Ortiz
Profesor Consejero


Licda. Aura Marina Bautista Chang
Postulante

DEDICATORIA

A Dios

Nuestro creador

A mis papás

Carlota Oliva Chang Escobar
Virgilio Bautista Bravo

A mis hermanos

Gilberto, Ana Mercedes

Especialmente a

Estuardo

A la Universidad de
San Carlos de Guatemala

Facultad de Ciencias Económicas

PAGINAS DE CONTENIDO

	PÁGINA
RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	
Antecedentes	4
Justificación	9
Objetivos de la Investigación	11
CAPÍTULO II	
MARCO TEÓRICO	
2.1. Reseña Histórica del Dictamen Fiscal	
2.1.1. Guatemala	12
2.1.2. México	12
2.1.3. El Salvador	16
2.2. El Impuesto Sobre la Renta	17
2.2.1. Subsistema de Asalariados	20
2.2.2. Subsistema de Rentas Presuntas	21
2.2.3. Subsistema de Pagos por Ganancias de Capital	22
2.2.4. Subsistema de Revaluación de Activos	22
2.2.5. Subsistema Régimen General	23
2.2.6. Subsistema Régimen Optativo	23
2.3. Normas que regulan la profesión del Contador Público y Auditor, aplicables al Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo	
2.3.1. Normas personales	27
2.3.2. Normas de ejecución del trabajo	31
2.3.3. Normas del dictamen	32
2.4. Dictamen del Contador Público y Auditor	33
2.4.1. Tipos de opinión	33
2.5. Dictamen Fiscal del Contador Público y Auditor	34
2.5.1. Ventajas y desventajas del dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo	37
2.5.1.1. Contribuyente	37
2.5.1.2. Administración Tributaria	40
2.5.1.3. Contador Público y Auditor	42
2.5.2. Dictamen Fiscal del Contador Público y Auditor, del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo (Propuesta)	44
2.5.3. Modelos de los diferentes tipos de dictamen fiscal	48

	PÁGINA	
2.5.4.	Fecha oportuna para presentación del Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta	52
2.5.5.	Contratación del Auditor	53
2.5.6.	Renuncia del Auditor	54
2.5.7.	Plazo para que el Contribuyente normalice su situación	55
2.5.8.	Forma de presentación del informe	56
2.5.9	Soporte y Anexos que se adjuntan al Dictamen Fiscal	57
2.6.	Sanciones por incumplimiento	60
2.6.1.	México	61
2.6.2.	El Salvador	64
2.6.2.	Guatemala	65
2.7.	Procedimientos de auditoría para emitir Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo	
2.7.1.	Auditoría que permite la emisión del Dictamen Fiscal	67
2.7.2.	Planeación	68
2.7.3.	Obtención de evidencia suficiente	69
2.7.4.	Supervisión	70
2.7.5.	Procedimientos para efectuar la Auditoría que permite la emisión del Dictamen Fiscal	70
2.7.6.	Obtención de la Carta de Representación	75
2.8.	Informe de Observaciones y Recomendaciones	79
2.9.	Procedimientos por parte de la Administración Tributaria, para verificar la Auditoría Tributaria que originó el Dictamen Fiscal	80
2.9.1.	Revisión de dictámenes e informes fiscales y requerimientos de información al Auditor contratado	81
2.9.2.	Requerimientos por la emisión del Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta	82
2.10.	Diferencias entre el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta y Otros Dictámenes	
2.10.1.	Dictamen de Devolución del Impuesto al Valor Agregado, Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal	83
2.10.2.	Estados Financieros Auditados, de conformidad con el Artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	84
2.11.	Regulación legal del Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala	85
2.11.1.	Código Tributario	86
2.11.2.	Normativa por parte de la entidad reguladora de la profesión	86

	PÁGINA
CAPÍTULO III	
MARCO METODOLÓGICO	
3.1. Hipótesis	88
3.2. Variables e Indicadores	88
3.3. Tipo de Estudio	
Método de Investigación	89
Alcance de la Investigación	89
Técnicas de Investigación	90
Recolección de Datos	90
CAPÍTULO IV	
ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	92
CONCLUSIONES	110
RECOMENDACIONES	111
BIBLIOGRAFÍA	112
APÉNDICES	
I Cuestionario para recopilar información para elaboración de Tesis de Postgrado	116
II Estadísticas	
Guatemala	118
México	120
El Salvador	123
III Similitudes y diferencias entre el Dictamen Fiscal de Estados Financieros, Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta (Propuesta) y Dictamen de Devolución Impuesto al Valor Agregado, Régimen Optativo	125

RESUMEN

En Guatemala, la recaudación tributaria constituye la principal fuente de ingresos del Estado. Lamentablemente, no se logra recaudar las cantidades presupuestadas, esto se debe en parte a problemas de evasión, que tienen su origen en la desconfianza de los contribuyentes por el uso indebido que se le ha dado a estos recursos, y también por falta de cultura tributaria.

Con la finalidad de incrementar la recaudación tributaria, se han tomado diferentes acciones: mayor inversión para fortalecer la cultura tributaria, fortalecimiento de la fiscalización a los contribuyentes, sanciones más drásticas para los evasores de impuestos, inclusive por la vía penal, modificaciones a las normas tributarias, mayor facilidad para el pago de los impuestos, entre otras.

En otros países, se ha ampliado el alcance de la acción fiscalizadora a los contribuyentes, a través de los profesionales de la Contaduría Pública, a quienes se les ha hecho partícipes en esta labor, a través del Dictamen Fiscal, mediante el cual los profesionales verifican el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, en conexión con la auditoría de estados financieros, emitiendo su informe a su cliente y a la Administración Tributaria. Este informe es de carácter obligatorio para los contribuyentes que cumplen con determinado perfil establecido en la Ley, en función del volumen de sus transacciones, capital de trabajo, número de empleados.

La experiencia positiva en estos países, y su influencia en nuestro medio, ya se percibe a través de la participación que se le ha dado al profesional de la Contaduría Pública para realizar auditorías con incidencia tributaria como es el caso de la Devolución de Impuesto al Valor Agregado para los Exportadores, Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz para los contribuyentes que reportan pérdida de operación durante dos años consecutivos, y el dictamen de Estados Financieros que deberán adjuntar los contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta, de carácter obligatorio a partir del año 2008.

Estos antecedentes se han considerado en la elaboración de la presente Tesis “**DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, UNA PROPUESTA PARA GUATEMALA**”, para establecer si la implementación del Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta es una opción que tiende a generar a través de la prestación del servicio de los Contadores Públicos y Auditores, mejora de la determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta, por los sujetos pasivos de la obligación.

La metodología utilizada para la investigación del tema, se basó en el estudio de la bibliografía, incluyendo las normas tributarias que dieron origen al dictamen fiscal en otros países y el resultado

obtenido, así también se realizó una investigación de campo, a través de un cuestionario que se trasladó en forma electrónica y en algunos casos en papel, para conocer la opinión de los profesionales en relación a esta herramienta de fiscalización.

La vigencia del Dictamen de Estados Financieros, para los contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta a partir del año 2008, ha despertado el interés de los profesionales por este tipo de servicio. Algunos de los fenómenos que acompañan al Dictamen Fiscal, observados en otros países, ya se empezaron a notar en Guatemala aunque en forma incipiente, especialmente a finales del año 2007 y a principios del año 2008.

El Dictamen Fiscal ofrece ventajas y desventajas, para el Contribuyente, la Administración Tributaria y para el Contador Público y Auditor, ya que está dirigido específicamente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, especialmente para los Contribuyentes que manifiesten su voluntad de inscribirse en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta, siempre que cumplan con un determinado perfil establecido en la norma tributaria.

Para la implementación del Dictamen Fiscal será necesario una supervisión o acción fiscalizadora en primera instancia a los profesionales que presten este servicio, con sanciones en función de la gravedad del caso, que incluyan amonestaciones de parte del órgano colegiado, sanciones de tipo económico y de tipo penal.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación de maestría tiene como finalidad presentar una propuesta del Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, al incorporarlo al Régimen Optativo en Guatemala, de la Ley en mención.

La presente tesis **“DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, UNA PROPUESTA PARA GUATEMALA”** se presenta como una alternativa que puede ayudar a incrementar la recaudación del Impuesto Sobre la Renta, mediante Ley, al darle al contribuyente la obligación de contratar los servicios de un profesional, como un garante para que emita un Dictamen Fiscal. Al efectuar una revisión de esta naturaleza, que como alternativa previa puede identificar gastos improcedentes, aplicación incorrecta de las deducciones a la renta imponible, omisión de ingresos afectos, entre otros, lo cual incluiría en su informe.

El profesional al reunirse con su cliente para discutir el contenido del Informe, le recomienda que normalice su situación, antes de la emisión definitiva del informe. Si el empresario no acepta, el auditor emite su opinión, exponiendo las diferentes contingencias, y este documento queda accesible para la Administración Tributaria.

El Proyecto de Ley que daría origen al Dictamen Fiscal, debe establecer un plazo prudencial para que el contribuyente normalice su situación ante la Administración Tributaria, en caso contrario debe proceder la fiscalización, en el entendido que al confirmar los ajustes planteados por el Auditor, procede el cobro por la vía administrativa o penal según el caso.

El Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, puede incrementar la recaudación, ya que permite mayor alcance en la fiscalización de la Administración Tributaria, a través de la opinión del Contador Público y Auditor Independiente, sin que esto represente gastos adicionales de fiscalización para el Estado, puesto que será el contribuyente quien deberá pagar el servicio de la auditoría fiscal.

En Guatemala ya se presenta un incipiente dictamen del Impuesto al Valor Agregado, para la devolución del Crédito Fiscal para los exportadores, así también está el dictamen para las empresas que reportan pérdida y pretenden quedar exentas del pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, y aún más recientemente el dictamen de estados financieros para las empresas inscritas en el régimen optativo del Impuesto Sobre la Renta, con vigencia a partir del año 2008.

Los antecedentes indicados anteriormente, se consideran importantes en la investigación del Dictamen Fiscal, ya que en un futuro puede ampliarse y dar participación para que el Contador Público y Auditor, opine sobre el cumplimiento en la determinación de la base imponible y el pago de otros impuestos, entre los cuales está el Impuesto Sobre la Renta, en el Régimen Optativo.

El Dictamen con incidencia fiscal en Guatemala ha cobrado vigencia a través del Decreto Número 20-2006, atendiendo a una necesidad para evitar la evasión y elusión de los impuestos, así como para fortalecer la fiscalización, sin embargo la incidencia tributaria de la aplicación de este dictamen no se debe generalizar por la experiencia que ya hay sobre el tema, hay que analizarla en función de nuestra cultura, razón por la cual este tema se considera de interés, y de auge, tomando en cuenta la importancia del fortalecimiento de la recaudación, indispensable para el desarrollo del país.

El Dictamen Fiscal está vigente en México desde 1959 sin embargo es hasta el año 1991, en el que adquirió carácter obligatorio, en El Salvador está vigente con carácter obligatorio desde el año 2001, la experiencia obtenida es que contribuye a incrementar la recaudación de los tributos. Con la vigencia del dictamen fiscal en esos países, se ha observado el fortalecimiento del órgano colegiado de la Contaduría Pública y Auditoría, los profesionales contribuyen con sus conocimientos a fomentar la cultura tributaria, y a mejorar la base impositiva de las obligaciones fiscales. El objetivo de crear una ley que obligue al contribuyente a presentar un Dictamen Fiscal a su declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, tomando como base sus activos, patrimonio, ingresos o número de empleados, como indicadores que muestran la situación financiera fiscal del contribuyente, es incrementar la recaudación, ya que al detectar desviaciones en el cumplimiento de la Ley, estas se incluirán en el dictamen, dándole al contribuyente un plazo para que normalice su situación voluntariamente.

Es así como surge la pregunta que pretende establecer la incidencia del Dictamen Fiscal, en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, considerando que la determinación de la base imponible del impuesto en este régimen es compleja.

La hipótesis de investigación es que El Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta constituye una alternativa de mejora en la determinación de la obligación tributaria del Impuesto Sobre la Renta, para los contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo, a través del servicio de los Contadores Públicos y Auditores

El objetivo general de la presente tesis es determinar la conveniencia de establecer el Dictamen Fiscal en Guatemala, en el Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, para apoyar que la

recaudación de este impuesto aumente. Además proponer la forma adecuada de la regulación a través del ordenamiento jurídico tributario en Guatemala.

El resultado de la investigación se presenta en cuatro capítulos. El Capítulo I incluye los antecedentes de este informe, identificación del problema de investigación, justificación, hipótesis, objetivos generales y específicos de la investigación.

El Capítulo II comprende el Marco Teórico, en el que se incluye la investigación documental del presente informe, y las referencias tributarias que dan origen al dictamen fiscal vigente en otros países.

El Capítulo III es el Marco Metodológico, en el que se exponen las técnicas de investigación documental y de campo, utilizadas en la investigación del tema.

El Capítulo IV expone el análisis de los resultados de la investigación de campo, por medio de gráficas y su correspondiente interpretación. Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones del trabajo efectuado.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1. ANTECEDENTES

En Guatemala el Dictamen Fiscal, tal como es conocido y regulado en otros países, no se encuentra vigente. Sin embargo ya se presenta un incipiente dictamen sobre procedencia del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, únicamente en el Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal para los contribuyentes que se dediquen a la exportación, así también está el dictamen para las empresas que reportan pérdida, con lo cual pretenden quedar exentas del pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz –IETAAP-, y el dictamen de estados financieros para las empresas inscritas en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta.

La referencia reviste de importancia en la investigación del tema Dictamen Fiscal, en vista de la potencial participación del gremio de Contadores Públicos y Auditores. Sobre esto es importante indicar que para el caso de las devoluciones de IVA ya se considera el dictamen, el cual tiene un alcance para definir la procedencia de la Devolución del IVA Crédito Fiscal, no se duda que a futuro puede ampliarse y dar participación para el dictamen sobre otros impuestos, entre los cuales está el Impuesto Sobre la Renta, en el Régimen Optativo. El impuesto antes referido presenta una serie de situaciones técnicas, su aplicación no es tan fácil y puede resultar ser un régimen complejo, además puede prestarse a error o controversia en la aplicación de los gastos, o tratamiento incorrecto de las rentas gravadas y exentas, lo que tiene incidencia en la determinación de la renta imponible.

Con fecha 18 de Octubre de 2007, se publicó en el Diario Oficial de Centro América el fallo de la Corte de Constitucionalidad, retirando el amparo a los Peritos Contadores, en relación a la obligatoriedad de adjuntar estados financieros auditados a los contribuyentes inscritos en el régimen optativo del Impuesto Sobre la Renta y al dictamen para los contribuyentes que reporten pérdida consecutiva para obtener la exención en el pago del IETAAP. La Corte de Constitucionalidad en el fallo en mención, hace referencia al Dictamen Fiscal vigente en México, como un instrumento de fiscalización, como parte de los fundamentos, para retirar el amparo, dejando en vigencia la norma en mención.

El fallo de la Corte de Constitucionalidad demuestra la confianza que depositan en el informe del Contador Público y Auditor, a través del dictamen de estados financieros. Aunque la norma hace referencia a estados financieros auditados, este es un antecedente sólido, que puede dar lugar al dictamen fiscal a corto o mediano plazo.

En México el dictamen fiscal está vigente desde 1959, pero es hasta el 1 de Enero de 1991, que está vigente como una obligación, incluido en el Código Fiscal de la Federación, en la sección relativa al Dictamen Fiscal, establece los procedimientos que debe realizar el auditor para emitir un dictamen, indica también la forma en la que debe presentar el informe, con los anexos que deben acompañarle, lo cual le permite al órgano fiscalizador, realizar revisiones a nivel interno.

Al entrar en vigencia el Dictamen Fiscal en México, quedó regulado como una opción para los contribuyentes que quisieran obtener mayor certeza en el cumplimiento de sus impuestos, es bien sabido que en el modelo mexicano, las infracciones tributarias se sancionan con drasticidad, inclusive por la vía penal, cuando los contribuyentes han tenido que afrontar prisión por la omisión o incumplimiento en el pago de sus impuestos. Ante esta situación, un dictamen de esta naturaleza le brinda confianza al contribuyente, en el entendido que si el Auditor detecta omisiones o incumplimiento en los aspectos formales de los diferentes impuestos, se le da un tiempo prudencial al contribuyente para que normalice su situación.

Con el transcurso del tiempo, la opción se convirtió en un mandato legal, establecido en el Código Fiscal de la Federación de México, en el que establece que los contribuyentes en función del total de sus activos, ingresos o número de empleados, negocios en proceso de fusión o liquidación, están obligados a acompañar a su declaración jurada anual de Impuesto Sobre la Renta, un dictamen fiscal, emitido por un Contador Público y Auditor, sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El Dictamen Fiscal en México, ha sufrido una serie de cambios desde la fecha en que fue aprobado hasta la actualidad, estos cambios se han dado en función de la experiencia obtenida, ante la necesidad de regular los procedimientos para que el profesional pueda emitir un informe de esta naturaleza, también atendiendo los diferentes cambios que han sufrido las leyes tributarias de ese país, y los cambios en la tecnología, de manera que en la actualidad, existen formatos específicos que deben acompañar el informe, el cual se envía a la Administración Tributaria en forma electrónica. Es así como se puede apreciar el aporte del profesional de la Contaduría Pública, su responsabilidad ante la Administración Tributaria, el Contribuyente, y ante la sociedad.

El Salvador es un país que también implementó en el año 2001 el dictamen fiscal, con muchas similitudes a lo que funciona en México, sin embargo desde la fecha de su vigencia, se dio con carácter de obligatoriedad, para los contribuyentes que cumplan con ciertas condiciones.

En la legislación sobre el Dictamen Fiscal, contenida en el Código Tributario de los países en mención, se encuentra lo relacionado a este informe, que incluye: contribuyentes obligados, procedimientos que debe observar el auditor que realizará el examen, requisitos de los profesionales para emitir una opinión de esta naturaleza, plazo en el que debe emitir su informe, estructura del informe, los anexos que debe adjuntar al informe, sanciones aplicables al contribuyente o al auditor en caso de incumplimiento, contratación del auditor que llevará a cabo la auditoría tributaria, plazo para que el contribuyente normalice su situación, capacitación continua de carácter obligatorio para los profesionales que emiten este dictamen, obligación a los despachos de contadores públicos o a profesionales individuales, a registrarse ante la autoridad fiscal, entre otros aspectos importantes.

Los antecedentes que pueden mencionarse como aproximaciones son: el Dictamen para Devolución del Crédito Fiscal del IVA en Guatemala, el dictamen de Estados Financieros para obtener exención en el pago del IETAAP, y el dictamen de Estados Financieros para los contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta, podría ser el punto de partida para la aprobación en un futuro, del Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta.

En Guatemala, el Dictamen Fiscal del Impuesto al Valor Agregado tiene como finalidad, agilizar la devolución del Crédito Fiscal a los exportadores. Sin embargo, al establecer el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, sería importante proporcionar incentivos a los contribuyentes, o un beneficio, para compensar el costo de un dictamen de esta naturaleza, como podría ser: agilización de la devolución del crédito fiscal, autorización para la compensación de impuestos¹ menos probabilidades de fiscalización directa por parte de la Administración Tributaria cuando presentan un dictamen limpio sobre el cumplimiento en el pago del Impuesto Sobre la Renta, como requisito indispensable para mantener la calificación de empresas en el Decreto 29-89 o en Zonas Francas, entre otros.

El Dictamen Fiscal es un documento en el cual el Contador Público y Auditor expresa su opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente. Aunque en otros países está vigente desde hace varios años, en Guatemala como ya se indicó cobró vigencia el dictamen con incidencia en impuestos, a través del Decreto Número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, que en su Artículo 46, establece como una opción para recuperar el Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado para los exportadores y muy similar en IETAAP y al Impuesto Sobre la Renta, cobró plena vigencia con una sentencia de la Corte de Constitucionalidad que declaró sin lugar el amparo a los Peritos Contadores que

¹ Congreso de la República de Guatemala. 1991. Decreto Número 6-91 Código Tributario y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 43

manifestaron oposición a esta norma. Dicha vigencia incidiría en la premura de tiempo para que los contribuyentes pudieran contratar los servicios del Contador Público y Auditor, cabe aclarar que el dictamen de Estados Financieros entrará en vigencia el año 2008, mediante el Decreto No. 13-2008 del Congreso de la República, publicado en el diario de Centro América el miércoles 19 de marzo de 2008, se posterga la vigencia para este año, cuyo cumplimiento será en Marzo 2009.

La fiscalización a los contribuyentes, siempre provoca costo importante en la recaudación del impuesto, y aunque la determinación de la base imponible del Impuesto Sobre la Renta es compleja, pero resulta ser un impuesto con bastante potencial en la recaudación en términos cuantitativos, por lo que se visualiza como una razón de interés la incorporación del Dictamen Fiscal. No hay duda que con la implementación, reduciría el gasto administrativo que conlleva la administración de este impuesto, pues al estar en vigencia el dictamen fiscal, los mismos contribuyentes invertirían en la fiscalización que realizarían los Contadores Públicos, siendo menos oneroso el costo de la verificación, para asegurarse que han emitido una opinión, después de haber cumplido con un proceso de revisión, sustentado en papeles de trabajo.

Para poner en práctica el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, en Guatemala o en cualquier otro impuesto, se requiere que este sea aprobado en Ley, la referencia sobre este tema, es que se encuentra regulado a través del Código Tributario, como en el caso de El Salvador o en el Código Fiscal de la Federación en México. Se considera que al estar regulado en el Código, reúne en un solo cuerpo legal todo lo relativo al Dictamen Fiscal, en caso contrario, sería necesario modificar la ley relativa a cada impuesto o bien se tendría que regular en una ley específica sobre el Dictamen Fiscal.

Se estima entonces que el Dictamen Fiscal del Contador Público y Auditor como ya se indicó, representa la confianza depositada por la Administración Tributaria en los profesionales que ejercen la Contaduría Pública y Auditoría, ya que esta es la única profesión facultada para emitir dicho informe.

Para emitir una opinión o dictamen en términos generales, el Contador Público y Auditor debe efectuar una planificación del trabajo, ejecutar la revisión, para estar en condiciones de emitir un informe, así también hay normas personales, entre las que destaca la independencia mental, normas relativas a la ejecución del trabajo y normas del dictamen, estos aspectos están regulados en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, que deben observarse para emitir un dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, o de cualquier otro dictamen con incidencia en impuestos.

En México y El Salvador, la labor de la fiscalización está enfocada en parte, a verificar si el profesional ha cumplido con las Normas de Auditoría, y con los aspectos establecidos en la legislación.

En Guatemala, derivado de la activación del pacto fiscal, se adquirieron compromisos en materia tributaria, que incluyen el compromiso por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria por reforzar la estrategia de fiscalización, y con el Ministerio de Finanzas Públicas enfocan promover las modificaciones legales necesarias para facilitar y simplificar la Administración Tributaria, y establecer una estrategia global que incluya mecanismos especiales para ampliar la base tributaria, incorporando a la economía informal.

Para lograr el objetivo esperado a través del dictamen, esta medida se debe acompañar de otros mecanismos, que permitan a la Administración Tributaria mantener el control de calidad del trabajo efectuado por los profesionales, sanciones severas en caso de incumplimiento de las disposiciones legales, por parte del Contador Público y Auditor, cuando no realiza la revisión como lo requiere la ley y las normas que regulan la profesión.

Para que el Dictamen Fiscal pueda cumplir con su función, coadyuvar en el incremento de la recaudación del impuesto en mención, el profesional en apego a la ética y normas profesionales deberá verificar el cumplimiento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. De igual forma la Administración Tributaria podrá reservarse el derecho de revisar las operaciones efectuadas por los contribuyentes. Esta discrecionalidad ya se evidencia en el Dictamen de la devolución de Impuesto al Valor Agregado a los exportadores.²

Los cambios que se han presentado dan origen a la pregunta que pretende establecer la incidencia del Dictamen Fiscal, y que se delimita este trabajo de investigación, a la recaudación del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, considerando que la determinación de la base impositiva es compleja y en este régimen es en el que se encuentran inscritos contribuyentes especiales importantes en la recaudación de este impuesto en Guatemala. Lo que lleva a plantearse la interrogante siguiente:

¿La implementación del Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta es una opción que tiende a generar a través de la prestación del servicio de los Contadores Públicos y Auditores, mejora de la determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta, por los sujetos pasivos de la obligación?

² Congreso de la República de Guatemala. 2006. Decreto Número 20-2006. Disposiciones para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Diario Oficial de Centro América. Artículo 46.

2. JUSTIFICACIÓN

La recaudación tributaria ocupa la atención de las autoridades de Gobierno, puesto que constituye la principal fuente de ingreso para ejecutar los programas del Estado. De conformidad con el Decreto No. 70-2007, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2008, los ingresos tributarios representan el 78% del presupuesto de ingresos para el año 2008. Sin embargo, no se obtienen totalmente las cifras estimadas, debido a los problemas de evasión y defraudación tributaria. Pese que para combatir estos problemas, se imponen sanciones, que pueden ser de tipo económico y cuando se encuentran indicios de delito, por la vía penal. Estos procesos conllevan tiempo y costo para el Estado, ya que no siempre se obtienen los resultados esperados.

La investigación realizada estableció la incidencia tributaria, ante una posibilidad de implementar el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo en Guatemala y su participación en la recaudación de este impuesto.

La experiencia en México y El Salvador, reporta información que el Dictamen Fiscal si ha contribuido a incrementar la recaudación de los tributos, que apoya los fines indispensables definidos al Estado para que pueda satisfacer las necesidades públicas. Es de hacer notar que la actividad profesional vinculada con el Dictamen Fiscal constituye una fuente de ingreso para los profesionales; por lo que entidades gremiales han mostrado mayor interés por fortalecerse, en consideración que se estima un beneficio para la sociedad, pues se contribuye a fortalecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, así como el fomentar aspectos de la cultura tributaria.

Al quedar aprobado el Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal en Guatemala, el cual se enfoca como una nueva opción para agilizar la recuperación del Impuesto al Valor Agregado de los exportadores, establecido en el Decreto No. 20-2006, resulta ser un primer paso de una apertura por parte de la Administración Tributaria, para ampliar el alcance de la fiscalización en el cumplimiento de las diferentes obligaciones tributarias, y una de estas podría ser al Impuesto Sobre la Renta.

El objetivo de esta propuesta, es considerar que mediante la ley que obligue al contribuyente a adjuntar un Dictamen Fiscal a su declaración del Impuesto Sobre la Renta, y para su obligatoriedad se podría considerar sus activos, patrimonio, ingresos o número de empleados, que muestre la situación financiera fiscal del contribuyente, es incrementar la recaudación, y más aún si se detectan desviaciones en el cumplimiento de la Ley, estas se incluirán en el dictamen, en dicha implementación se puede dar al contribuyente un plazo para que normalice su situación voluntariamente.

Al ceder la opción a los profesionales independientes o despachos de auditoría, para que realicen una revisión de esta naturaleza y que emitan un dictamen, indirectamente incide en el alcance de la Administración Tributaria para la fiscalización, sin que esto le represente un costo adicional que mas bien se traslada al contribuyente, quien a su vez recibiría un beneficio, por ejemplo: como requisito para las empresas que gozan beneficios fiscales (Decreto No. 29-89, Decreto No. 65-89), o para compensación de remanentes de Impuesto Sobre la Renta, para calificar en licitaciones en el sector público, además de otros, de manera que se puedan beneficiar tanto el Estado como los Contribuyentes.

De conformidad con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación en México, se establece que este dictamen puede ser emitido por "las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte"³, el requisito es que estén registrados ante las autoridades fiscales. Esta norma contempla la oportunidad que permitirá a los profesionales extranjeros, emitir Dictamen Fiscal en aquel país.

Se enfatiza que en Guatemala, el Dictamen ha cobrado vigencia a través del Decreto No. 20-2006, atiende a una necesidad para combatir la evasión de los impuestos, y para fortalecer la fiscalización, razón por la cual este tema se evalúa de interés, y necesidad de auge, tomando en cuenta la importancia del fortalecimiento de la recaudación, indispensable para el desarrollo del país.

En el tiempo que ha estado en vigencia el dictamen fiscal en México, se ha presentado lo siguiente:

- Se amplió la cobertura en los aspectos de fiscalización, con un nuevo instrumento de control.
- Se ha dado un amplio reconocimiento al prestigio y a la ética profesionales, que desde aquel entonces ya tenía como atributos identificables en la Contaduría Pública, como gremio organizado.⁴
- Se le dio pleno reconocimiento y confianza al dictamen, sujeto a pruebas selectivas efectuadas por las autoridades fiscales, con el objeto de verificar que su elaboración se realice conforme a las disposiciones legales aplicables ⁵ y a las normas que regulan la profesión de la Contaduría Pública.

³ Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. 1981. Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Diario Oficial de la Federación. Artículo 52, Literal b).

⁴ SAT (Servicio de Administración Tributaria, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, MX) / Alvaro Argüelles, Roberto. Dictámenes y Recaudación. Análisis de las Ventajas y Desventajas del uso de los Dictámenes: Federal. p.4

⁵ Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. 1981. Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Diario Oficial de la Federación. Artículo 52.

Por lo expuesto anteriormente la investigación del tema Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, que se incluye con la experiencia y conocimientos de su aplicación en México y El Salvador, permitirá establecer como podría aplicarse en Guatemala.

3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Determinar la conveniencia de establecer el Dictamen Fiscal en Guatemala, en el Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, para apoyar el crecimiento de la recaudación de este impuesto, a través de una propuesta de implementación y emisión del Dictamen Fiscal, como una opción que genera participación y prestación de servicios de los Contadores Públicos y Auditores y la mejora en cuanto a la determinación correcta de la obligación sustantiva, que incide también en la economía del control que le corresponde ejecutar a la Administración Tributaria.

Establecer la forma adecuada en la que se debe regular a través del ordenamiento jurídico tributario en Guatemala, con relación al Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, para el caso específico del Régimen Optativo. Señalar qué profesional puede o quiénes no pueden emitir dictamen fiscal, fecha de presentación, además de presentar un modelo de dictamen, el régimen sancionatorio de carácter tributario o penal por el incumplimiento del Contribuyente o por el mismo Contador Público y Auditor, de acuerdo a la gravedad de la falta, entre otros.

Enumerar las ventajas y desventajas del Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo. La identificación de las desventajas permitirá estudiar la forma de eliminar su impacto.

Considerar un modelo de la forma en la que debería normar el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas a través del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores o el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, por la trascendencia que tendría en este impuesto.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

El marco teórico de la investigación se compone de la revisión de la literatura técnica relacionada con el Dictamen del Contador Público y Auditor, y la legislación aplicable en materia tributaria. Se presentan a continuación, las teorías más importantes relacionadas con el tema.

DEFINICIÓN

“El Dictamen Fiscal es el documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitido por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales, de conformidad con lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. Por informe fiscal se entenderá el documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el Auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal.”⁶

2.1. RESEÑA HISTÓRICA DEL DICTAMEN FISCAL

2.1.1. GUATEMALA

En Guatemala los dictámenes del Contador Público y Auditor con incidencia tributaria, son: el Dictamen sobre la procedencia de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, Régimen Optativo para los contribuyentes que se dediquen a la exportación, el Dictamen de Estados Financieros para gozar de la exención en el pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz cuando se reportan dos años de pérdidas, la vigencia de este impuesto llega al 31 de Diciembre 2008, y el Dictamen de Estados Financieros para los contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta.

2.1.2. MÉXICO

El dictamen fiscal en México, está regulado en el Código Fiscal de la Federación y en el Reglamento al Código Fiscal de la Federación, en el cual desarrolla ampliamente aspectos relacionados con los contribuyentes obligados a presentar este dictamen: obligación del Contador Público contratado para emitir dictamen fiscal, plazos de entrega, revisión de los dictámenes de los Contadores Públicos por parte del Servicio de Administración Tributaria -SAT-, sanciones en caso de incumplimiento, entre otros.

⁶ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. 2000. Decreto No. 230 Código Tributario. Diario Oficial de El Salvador. Artículo 129.

De conformidad con lo establecido actualmente en el Código Fiscal de la Federación, Artículo 32, las personas físicas y morales con actividades empresariales, están obligadas a dictaminar sus estados financieros por Contador Público autorizado, en los casos siguientes:

I.- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$30,470,980.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$60,941,970 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

II.- Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III.- Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

IV.-Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.”

En México, el decreto presidencial del 21 de Abril de 1959, creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, estableciendo el registro de Contadores Públicos autorizados para emitir el dictamen de estados financieros, para efectos fiscales.

El dictamen fiscal fue concebido desde un principio como una extensión o como un servicio derivado de la auditoría de estados financieros, lo que implica:

- Que para emitir un dictamen fiscal es necesario practicar una auditoría de los estados financieros del contribuyente, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Que la auditoría practicada sirve de base para emitir el informe sobre la situación fiscal del contribuyente y para verificar la razonabilidad de la información que el propio contribuyente debe presentar conjuntamente con el dictamen fiscal.

La evolución del marco jurídico del dictamen fiscal, se puede apreciar en el extracto de los principales acontecimientos que se presentan en seguida:

- El dictamen fiscal entró en vigencia en México, mediante el decreto del 21 de Abril de 1959.
- El 1º de Abril de 1967. Entró en vigor un nuevo Código Fiscal de la Federación que contenía en su artículo 85, los requisitos fundamentales del dictamen fiscal, así como las sanciones para el Contador Público que no cumpla con los mismos; con la emisión se derogó el decreto del 21 de Abril de 1959, esta resolución estableció que el dictamen debe formularse de acuerdo con las normas de auditoría, esta ley constituyó indirectamente un reconocimiento explícito de la actuación profesional de la Contaduría Pública, cuyo ente rector es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que se había autoimpuesto exigencias a sus agremiados previamente.
- El 9 de Abril de 1980. Se publicó un Reglamento que desarrolló al artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, regulando dentro de otros aspectos, el contenido y funcionamiento del dictamen fiscal.
- El 1º de Enero de 1983. Se introdujo una reforma al Código Fiscal de la Federación, especialmente al artículo 52 en el que se estableció la trascendencia legal del dictamen fiscal, así como los requisitos generales para su validez y se actualizaron las sanciones para el Contador Público que no cumpla con las disposiciones relativas a la emisión.
- El 29 de Febrero de 1984. Se incluyó al Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su capítulo III, lo relacionado con los dictámenes de los Contadores Públicos: requisitos del profesional para emitir dictamen fiscal, fecha de presentación, información que se debe acompañar, requisitos de los profesionales para inscribirse ante las autoridades fiscales, renuncia al compromiso adquirido con el contribuyente, contenido del dictamen fiscal, impedimentos de los profesionales para emitir dictamen fiscal, entre algunos de los aspectos más relevantes.
- El 1º de Enero de 1991. Entraron en vigor algunas innovaciones a las disposiciones del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, las cuales dentro de otras situaciones establecen la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente los estados financieros, a los contribuyentes que se encuentren en alguno de los supuestos previstos en dicho artículo. Como un dato particular a resaltar, es que estableció un efecto retroactivo, ya que la obligación empezó a partir de los estados financieros del ejercicio de 1990.
- El 31 de Marzo de 1992. Se planteó una reforma al artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para introducir que en la revisión del dictamen fiscal, las autoridades fiscales podrán requerir indistintamente al Contador Público, al Contribuyente o a terceros, la información y documentación necesaria para verificar el dictamen fiscal; y eliminar, así el denominado "Procedimiento de Revisión Secuencial".

El procedimiento de revisión secuencial es mediante el cual las autoridades fiscales, al ejercer sus facultades de comprobación fiscal, se obliga a requerir la información y documentación, para verificar el dictamen fiscal, al contador público que emitió el dictamen.

- El 29 de Junio de 1992. Se innovó las reglas generales de integración y presentación en " Disco Magnético Flexible" de la información de los dictámenes fiscales.
- El 22 de Diciembre de 1993, se publica en el Diario Oficial, una modificación a la fracción I del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, para establecer en su inciso B, que también pueden dictaminar las personas de nacionalidad extranjera conforme a los tratados internacionales de que México sea parte. Esta reforma entra en vigor el 1º de Enero de 1996, a la fecha no se han dado a conocer por parte de las autoridades las formalidades y requisitos para esta disposición. De conformidad con esta disposición, los Contadores Públicos y Auditores guatemaltecos y de otras nacionalidades, pueden emitir dictamen fiscal en México, siempre que tenga alcance en convenio.

El Tratado de Libre Comercio entre México y El Salvador, Guatemala y Honduras, regula lo relacionado con los servicios profesionales en el Capítulo X, Comercio Fronterizo de Servicios. Con la finalidad de dar seguimiento y cumplimiento a las recomendaciones sobre reconocimiento mutuo de títulos o grados académicos para el ejercicio profesional que acuerden las Partes, se crea el Comité sobre Servicios Profesionales. La Universidad de San Carlos de Guatemala y la Asamblea de Presidentes de los Colegios Profesionales, representan a Guatemala en dicho Comité.

- El 15 de Diciembre de 1995, se publicaron diversas reformas fiscales relacionadas con el dictamen fiscal, cuya vigencia es a partir del 1º de Enero de 1996, y se refieren a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación.⁷

El dictamen fiscal cuenta con más de 49 años de estar en vigencia en México, sin embargo es hasta el año 1991, en el que adquirió carácter obligatorio, ha sido objeto de constantes modificaciones, conforme la evolución de la tecnología y aspectos cambiantes en la economía y en la profesión. Se ha considerado como modelo o referencia, para implementarlo en otros países como El Salvador y recientemente en Nicaragua.

⁷ De la Vega, Mariana. El Dictamen Fiscal en México. disponible en <http://www.monografias.com/trabajos15/dictamen-fiscal/dictamen-fiscal.shtml>

2.1.3. EL SALVADOR

En El Salvador se tiene una normativa que no lleva ni una década, el país la incorporó a partir del 1 de enero de 2001 en su Código Tributario, obligatorio para los contribuyentes que cumplan con cualquiera de las condiciones siguientes:

- a) Haber poseído un activo total al treinta y uno de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine, superior a diez millones de colones (¢10,000,000); o su equivalente a US\$.1.142,857.14.
- b) Haber obtenido un total de ingresos en el año anterior superiores a cinco millones de colones (¢ 5,000,000); o su equivalente a US\$.571,428.57.
- c) Las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades, deberán cumplir con esta obligación por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente;
- d) Las sociedades en liquidación tendrán esta obligación por cada uno de los períodos o ejercicios de imposición, según sea el caso, comprendidos desde la fecha de liquidación y previo a su inscripción.⁸

La auditoría en referencia será realizada por los Contadores Públicos Certificados, nombrados para tal efecto.

El auditor nombrado para emitir Dictamen Fiscal revisará el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas a cargo de los contribuyentes obligados a ello, apegándose a lo establecido en la citada normativa, en tanto no se contradigan las disposiciones legales de carácter tributario.

Derivado de lo expuesto anteriormente, El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, emitió una norma, para regular lo relacionado con el Dictamen Fiscal, con vigencia obligatoria a partir del 1 de Enero de 2002.

La norma de auditoría relativa al dictamen fiscal, delimita las responsabilidades atribuibles a los Contadores Públicos y los contribuyentes obligados a dictaminarse, así como en los criterios técnicos utilizados en la ejecución del trabajo.

La Administración Tributaria y los contribuyentes obligados a dictaminarse, tendrán un marco de referencia, respecto a la normativa utilizada por los Contadores Públicos que realicen auditorías fiscales, y los dictámenes e informes a emitir por éstos, serán comprensibles en los mismos términos por los sectores involucrados; es decir, Fisco, Contribuyentes y Contadores Públicos.

⁸ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. 2000. Decreto No. 230 Código Tributario. Diario Oficial de El Salvador. Artículo 131.

Entre los objetivos de la norma están:

- “Establecer un marco de referencia a observar por los Contadores Públicos, a efecto de garantizar que los trabajos de auditoría fiscal sean realizados con un alto grado de profesionalismo, y tanto el dictamen como el informe fiscal sean documentos que revelen de manera adecuada, el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y garanticen el interés fiscal.
- Definir la responsabilidad de los Contadores Públicos que actúan como Auditores Fiscales, en cuanto a que el dictamen que emitan, exprese una opinión respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte de los contribuyentes.
- Orientar al Auditor Fiscal, para que al dictaminar, lo haga apegado a lo que prescriben las normas de auditoría generalmente aceptadas y la presente norma”.⁹

Cabe destacar la participación activa del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, ya que desde que existe la obligatoriedad de emitir dictamen fiscal, existe la normativa que regula lo relativo a este servicio, dentro de otros aspectos cabe mencionar: los antecedentes que dan origen al dictamen fiscal, justificación de la norma, objetivos, desarrollo del trabajo a realizar, entendimiento de los requerimientos de cumplimiento establecidos, planeación y supervisión del trabajo a realizar, riesgos de la auditoría, contenido del dictamen fiscal, formato sugerido del dictamen fiscal, incluyendo un modelo por los diferentes tipos de opinión, carta de salvaguarda.

2.2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Como definición de este gravamen se tiene que es un impuesto directo, “el sujeto pasivo no puede trasladarlo a otras personas sino que inciden directamente en su propio patrimonio”¹⁰.

En Guatemala el Impuesto Sobre la Renta está regulado por el Decreto No. 26-92 del Congreso de la República que contiene una última revisión integral, fue emitido el 9 de Abril de 1992, y publicado en el Diario Oficial de Centro América el 8 de Mayo de 1992, con vigencia al uno de Julio de 1992. Dicho decreto derogó el Decreto No. 59 – 87, el cual a su vez había derogado el Decreto Ley No. 229.

⁹ Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, El Salvador. 2002. Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias. Disponible en <http://www.minec.gob.sv/organigrama/CONSEJODEVIGILANCIA/NORMA%20PARA%20AUDITORIA%20DE%20CUMPLIMIENTO.pdf>.

¹⁰ Chicas, Jaime; Fernandez Guillermo; Alvarado, José. 2000. Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala. Departamento de Publicaciones, Facultad de Ciencias Económicas, USAC. p.110

Para efectos de cumplir con la regulación del gravamen en mención, “se establece un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.”¹¹ Serán contribuyentes todas las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.

La renta imponible al Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, se determina de acuerdo al sistema real o cedular. Con respecto a este sistema, Dino Jarach en su obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario establece lo siguiente:

“En el sistema de impuestos reales o cedulares, los diferentes réditos están sujetos cada uno a un impuesto diferente. La delimitación entre las diferentes clases es obra del legislador, que puede reunir o separar distintos réditos para la aplicación del impuesto correspondiente (...)

Las características del sistema cedular (vocablo derivado del sistema británico de impuestos a las rentas, clasificadas en distintas tablas o schedules) son esencialmente las siguientes:

1. Cada clase de réditos está sujeta a un impuesto por separado: no hay, pues, compensación entre réditos y pérdidas de diferentes categorías.
2. No cabe la aplicación de alícuotas progresivas, ya que ello equivaldría a una desigualdad manifiesta.
3. Tampoco caben las deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos para la salud y la educación.
4. El sistema cedular se presta a una adecuada administración por la precisa individualización de las rentas y de las deducciones pertinentes.
5. Pueden quedar afuera de cualquier gravamen, réditos no clasificables en ninguna de las categorías, pero que disminuyen la renta del contribuyente, quien deberá someterse a una imposición excesiva con respecto a su capacidad contributiva global, por no poder efectuar la deducción correspondiente.
6. El sistema cedular se presta a la realización del principio de discriminación de las rentas, o sea un tratamiento fiscal diferenciado para las rentas según el mayor o menor esfuerzo personal para su obtención. El distingo se aplica generalmente diferenciando las rentas ganadas de las no ganadas, siendo las primeras las que derivan en mayor medida del trabajo y las segundas

¹¹ Congreso de la República de Guatemala. 1992. Decreto Número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 1.

principalmente del capital. Las discriminaciones pueden hacerse en forma más pormenorizada, distinguiendo diversos grados de preponderancia del capital o del trabajo en las actividades productoras de ingresos.

Este principio puede justificarse por razones políticas incurriendo, entonces, desde un punto de vista objetivo, en la violación de la igualdad de impuesto en iguales condiciones de renta. Creemos, sin embargo, que el principio de discriminación de las rentas tiene también su justificación económica objetiva y no es el fruto de una simple valoración política. La base económica consiste en el costo del trabajo personal que como tal y, además, por razones de equidad, debe ser tenido en cuenta para determinar la renta neta sujeta al impuesto.”¹²

“Un sistema cedular sobre la renta, se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate. La categorización de las rentas se estructura según distintos criterios, por ejemplo, la relación de dependencia si proviene del trabajo o del capital y, dentro de éste, si proviene de operaciones de mercado financiero o no, etc. Este sistema es considerado como una forma poco técnica de la imposición sobre la renta. Trata desigual rentas de igual cuantía sin razón clara y aceptable, no capta la verdadera riqueza global de los contribuyentes y deja zonas de renta sin tributar.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales son sometidas a un tratamiento especial, dado su generación irregular en el tiempo, que podría generar un impulso desproporcionado de la progresividad en el año en que se realiza la ganancia. De ahí es que se crea una base especial gravada a un tipo fijo o se permite diferir el pago si se invierte en la sociedad.

José Armando Fallas – Manager (San José, Costa Rica)”¹³

Mediante el sistema cedular del Impuesto Sobre la Renta, vigente actualmente en Guatemala, a través de los diferentes subsistemas dentro de la misma Ley, le dan la opción al contribuyente, de ubicarse en uno y en ocasiones en dos o mas de estos, dependiendo del tipo de actividad que realiza. Por ejemplo: un contribuyente inscrito en el Régimen General, puede a su vez generar operaciones extraordinarias a través de la venta de bienes de capital, que están gravados y regulados en forma diferente, inclusive con diferente tarifa impositiva.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, presenta diferentes subsistemas, de manera que la renta imponible se puede determinar aplicando diferentes tipos impositivos. Es así que

¹² Jarach, Dino. 2004. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 3ª. Edición. Buenos Aires, Argentina. Abeledo-Perrot. p. 477 – 478.

¹³ AuditConsultingFinancialAdvisory.Disponible en:http://www.deloitte.comdttcdadoccontentBoletin_06_05.pdf.

partiendo de la opción en cuanto al cumplimiento tributario puede corresponder un tipo impositivo. Para ilustrar se menciona que en el régimen general se aplica un 5%, mientras que en los premios, loterías, están afectos a 10% como parte de un régimen de retención definitiva.

Otros subsistemas que se pueden mencionar son los siguientes:

- Subsistema de Asalariados
- Subsistema de Rentas Presuntas
- Subsistema de Pagos por Ganancias de Capital
- Subsistema de Revaluación de Activos
- Subsistema Régimen General
- Subsistema Régimen Optativo

2.2.1. SUBSISTEMA DE ASALARIADOS

Pago del impuesto, conforme a los artículos 37 y 43, con base a una escala progresiva de tarifas, que oscila entre 15% y 31%, en función de los ingresos del contribuyente.

En este régimen está permitido aplicar una deducción personal de Q.36,000.00 anuales, el importe de cuotas pagadas a colegios profesionales, seguros de vida no dotales, cuotas pagadas al Seguro Social, pensiones alimenticias fijadas por tribunal de familia, donaciones debidamente documentadas hasta 5% de la renta neta o un máximo de Q.500,000.00, gastos médicos incurridos por el contribuyente o integrantes del núcleo familiar, también son deducibles de la renta neta del contribuyente las rentas exentas tales como: "Aguinaldos hasta el 100% del sueldo mensual, la bonificación anual establecida por el Decreto No. 42-92 de la República, jubilaciones, pensiones y montepíos originados en Guatemala".¹⁴

El período de liquidación es anual, inicia el uno de Enero y termina el treinta y uno de Diciembre de cada año. El contribuyente presentará al inicio de sus actividades laborales, una declaración jurada ante el patrono, quien le descontará el impuesto en forma mensual.

¹⁴ Congreso de la República de Guatemala. 1992. Decreto Número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 6, literal m).

2.2.2. SUBSISTEMA DE RENTAS PRESUNTAS

Renta Presunta: “La renta presunta es la estimación hecha por la Administración Tributaria de los ingresos que puede tener una persona individual o jurídica de acuerdo con la actividad económica que desarrolla”¹⁵. En este subsistema se encuentran:

Rentas presuntas por intereses: en todo contrato de préstamo cualquiera que sea su naturaleza y denominación, se presume, salvo prueba en contrario, la existencia de una renta neta por interés, que será la que resulte de aplicar sobre el monto total del préstamo, la tasa máxima activa bancaria vigente durante el período de liquidación definitiva anual.

Impuesto sobre rentas presuntas en facturas especiales: En las facturas especiales que se emitan de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado se presume, salvo prueba en contrario, la existencia de una renta imponible del diez por ciento (10%) del importe bruto de cada factura especial, si se trata de ventas de bienes; y del veinte por ciento (20%), si la factura especial se emite por la prestación de servicios. A la renta imponible, se aplicará la tarifa impositiva del 31% en concepto de Impuesto Sobre la Renta.

Renta presunta de los profesionales. Cuando un profesional universitario obligado a presentar declaración del impuesto no la presente, y requerido por la administración tributaria, no cumpla con presentarla dentro del plazo de diez (10) días hábiles después de ser requerido, se aplicarán las normas del Código Tributario para la determinación de oficio de la renta sobre base presunta. Se presume de derecho que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión, una renta imponible de Q.20,000.00 mensuales, que se aplicará a cada uno de los meses no prescritos, por los cuales no haya presentado declaraciones.

La determinación de oficio no libera al profesional de la obligación de declarar la totalidad de sus rentas gravadas. De no hacerlo, quedará sujeto a las sanciones previstas en el Código Tributario, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración tributaria para determinar la renta imponible sobre base cierta.

Empresas de transporte no domiciliadas en Guatemala. Las personas individuales o jurídicas no domiciliadas en Guatemala, que presten servicios de transporte, deben efectuar un pago igual al cinco por ciento (5%) del importe bruto de los fletes de carga y pasajes de fuente guatemalteca, como pago definitivo del impuesto, a través de sus representantes domiciliados en Guatemala.

¹⁵ SAT (Superintendencia de Administración Tributaria, GT) /Informa SAT. Preguntas Frecuentes. Disponible en: <http://portal.sat.gob.gt/informa/hgxpp>.

Seguros, reaseguros y reafianzamientos. En el caso de las empresas domiciliadas en el exterior la renta imponible equivale al diez por ciento (10%) de los respectivos ingresos brutos de tales conceptos, la tarifa impositiva es del 31%.

Películas cinematográficas y similares. Constituye renta imponible el diez por ciento (10%)¹⁶ de los importes brutos que obtienen las personas propietarias de empresas productoras, distribuidoras o intermediarias domiciliadas en el exterior, por la utilización en Guatemala de películas cinematográficas, para televisión, "vídeo-tape", radionovelas, discos fonográficos, cintas magnetofónicas, "cassettes", tiras de historietas, fotonovelas, y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos; que se exhiban, transmitan o difundan en la República, cualquiera que sea la forma de la retribución. La tarifa impositiva es del 31%.

Noticias internacionales. Se presume de derecho una renta imponible igual al diez por ciento (10%)¹⁷ de los ingresos brutos que obtienen las empresas domiciliadas en el exterior, que suministran noticias internacionales a empresas usuarias en el país, cualquiera que sea la forma de retribución. La tarifa impositiva es del 31%.

2.2.3. SUBSISTEMA DE PAGOS POR GANANCIAS DE CAPITAL

El impuesto se determina sobre las ganancias netas de capital, a razón del 31% si el contribuyente está inscrito en el Régimen Optativo, en cuyo caso se liquida al final del período y 10% a liquidar dentro de los primeros diez días del mes siguiente, si el contribuyente está inscrito en el Régimen General, de conformidad con el Artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Las pérdidas de capital únicamente se pueden deducir de ganancias de capital, estas pérdidas se pueden compensar durante el plazo máximo de 5 años, contados a partir del período en el que se realizó la pérdida.¹⁸

2.2.4. SUBSISTEMA DE REVALUACIÓN DE ACTIVOS

Pueden revaluar los bienes que integran el activo fijo, las personas individuales y las jurídicas obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio. La tarifa impositiva del impuesto, se calcula sobre el valor de la revaluación, de la forma siguiente:

- Cero por ciento (0%) cuando se trate de bienes inmuebles.
- Diez por ciento (10%) para los otros activos fijos.

¹⁶ Congreso de la República de Guatemala. 2008. Decreto Número 55-2008, Reformas a la Ley del impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92. Diario Oficial de Centro América. Artículo 1.

¹⁷ Ibid. Artículo 2.

¹⁸ Congreso de la República de Guatemala. 1992. Decreto Número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 29.

Se contabiliza acreditando una cuenta de superávit de capital por revaluación que permita cuantificar su monto.

2.2.5. SUBSISTEMA RÉGIMEN GENERAL

Está regulado a través del Artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante el cual se paga el 5% definitivo de impuesto sobre la totalidad de las rentas brutas menos rentas exentas. El impuesto en mención se pagará mediante el régimen de retención definitiva o directamente a las cajas fiscales.

El impuesto se causa a través de los ingresos del contribuyente, independientemente de los costos y gastos incurridos en la generación de las rentas.

Cuando el contribuyente opta por efectuar el pago directo a las cajas fiscales, deberá enterarlo dentro de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente a aquel en que emitió la factura. Cuando el cumplimiento de la obligación se da a través de la retención definitiva, es el agente retenedor quien practica la retención del impuesto y lo entera directamente a las cajas fiscales.

2.2.6. SUBSISTEMA RÉGIMEN OPTATIVO

El período de liquidación en este régimen es anual, principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año. Este régimen establece que los contribuyentes determinarán su obligación tributaria aplicando a su base impositiva el 31% y “deduciendo de la renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando las rentas exentas”¹⁹:

En el artículo citado anteriormente, prácticamente establece que la determinación de la renta imponible, es de la forma siguiente:

Rentas Brutas	XXX
(MENOS) Total costos y gastos	<u>XXX</u>
Ganancia Contable	XXX
(MAS) Gastos no Deducibles	XXX
(MENOS) Rentas Exentas	<u>XXX</u>
Renta Imponible	<u>XXX</u>

¹⁹ Ibid. Artículo 38.

En cuanto a la renta bruta hay que considerar que la norma la define como “el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición.”²⁰ Al importe bruto cabe realizar en este régimen, la determinación restando los gastos en los cuales debe tomar en cuenta lo siguiente:

- Que los gastos estén documentados y deben estar identificados con la razón social, número de identificación tributaria – NIT-, además de estar comprendidos dentro del período de liquidación.
- Los costos o gastos deben tener su origen en el negocio y vinculados para generar rentas gravadas. Si no están relacionados con el proceso productivo o actividad generadora de rentas, la autoridad tributaria objeta que no se pueden deducir.
- También deben estar comprendidos dentro de los límites o restricciones, en rubros específicos dentro de los que se destaca:

DESCRIPCIÓN	LEY DEL DEL ISR ARTÍCULO No.	RESTRICCIÓN O LIMITACIÓN
Sueldos, dietas	38 d)	Pagos a socios o consejeros de sociedades anónimas, administradores de sociedades en comandita por acciones, que sean sus principales accionistas: hasta el 10% sobre ventas o ingresos brutos. Cónyuges y parientes consanguíneos dentro de los grados de ley de tales socios, consejeros o administradores. La deducción máxima será, la mayor retribución asignada en la nómina de empleados sin vinculación de parentesco.
Indemnizaciones	38 f)	Efectivamente pagadas o por el método de la provisión hasta el 8.33% del total de las remuneraciones anuales.
Intereses sobre préstamos	38 m)	Provenientes de instituciones bancarias, financieras, sujetas a vigilancia y supervisión de la Superintendencia de Bancos, o provenientes de Cooperativas de Ahorro y Crédito legalmente constituidas. Provenientes de instituciones bancarias

²⁰ Ibid. Artículo 8.

DESCRIPCIÓN	LEY DEL DEL ISR ARTÍCULO No.	RESTRICCIÓN O LIMITACIÓN
		y financieras domiciliadas en el exterior. El monto deducible por intereses, no podrá exceder a la tasa de interés que aplique la Administración Tributaria a las obligaciones de los contribuyentes caídos en mora.
Depreciaciones	16 – 20, 38 p)	De acuerdo a los porcentajes máximos establecidos en el Artículo 19. Cuando no se deduce la cuota de depreciación de un bien, o se registra por un valor menor, no se podrá deducir la cuota o la diferencia en períodos de imposición posteriores.
Amortizaciones	23	20% máximo, excepto Derechos de Llave a razón de 10% máximo.
Cuentas Incobrables	38 q)	Método de la reserva: 3% de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar al cierre del período, siempre que dichos saldos se originen del giro habitual del negocio.
Donaciones	38 s)	5% de la renta neta, no podrá exceder de Q.500,000 anuales.
Honorarios	38 t)	Honorarios desde el exterior no podrán exceder el 1% de la renta bruta o el 15% del monto de los salarios pagados a los trabajadores guatemaltecos, el que sea mayor de estos conceptos.
Viáticos	38 v)	5% de la renta bruta.
Regalías	38 w)	5% de la renta bruta y debe probarse el derecho de regalía por medio del contrato.

Dentro de los requisitos que se establecen para determinar la obligación tributaria están los siguientes:

1. “Llevar contabilidad completa en libros habilitados por la Administración Tributaria y autorizados por el Registro Mercantil, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46 de esta ley.

2. Realizar los pagos trimestrales a que se refiere el artículo 61 de esta ley.
3. Presentar la declaración anual a que se refiere el artículo 54 de esta ley, calculando y pagando el impuesto. Adjunto a la misma deberá presentar sus estados financieros auditados.
4. Presentar, adjunto a la liquidación definitiva anual, información en detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el período fiscal, en medios magnéticos o electrónicos de uso común y en las formas que para el efecto defina la Administración Tributaria.
5. Consignar en las facturas que emitan por sus actividades comerciales la frase “sujeto a pagos trimestrales”.²¹

Este régimen es de carácter optativo, para lo cual el contribuyente deberá presentar un aviso a la Administración Tributaria en el caso de empresas nuevas, ya que en caso contrario, quedará inscrito en el Régimen General. El cambio de este régimen, podrá llevarse a cabo con previo aviso, presentado en diciembre, para que surta efecto a partir del 1 de enero del año siguiente.

Sobre el numeral tres prácticamente descrito se centra el presente trabajo de investigación, como un intento hacia lo que se entendería como dictamen fiscal o como una aproximación, ya que este régimen tiene diferentes características que lo hacen complejo y por lo tanto más difícil su fiscalización. Entre estas complejidades se mencionan:

- Que la obligación tributaria se liquida en forma anual. Las empresas que se inscriben en el régimen optativo del Impuesto Sobre la Renta, se inclinan observando el volumen de operaciones.
- Admite deducir los costos y gastos, siempre que cumplan con requisitos y que puedan superar la revisión a detalle.
- Coexistencia de rentas afectas y exentas al impuesto y la imputación e incidencia en la determinación de la base imponible.
- Los contribuyentes registrados en el Régimen Optativo, están obligados a efectuar pagos trimestrales a cuenta del Impuesto sobre la Renta, para lo cual se presentan tres modalidades.

²¹ Ibid. Artículo 72.

2.3. NORMAS QUE REGULAN LA PROFESIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

El Dictamen Fiscal, según la normativa gremial resulta ser un Dictamen Especial aplicado al campo de los impuestos, por lo que el profesional debe cumplir con las normas básicas de auditoría, tal como:

- Normas personales
- Normas de ejecución del trabajo
- Normas del dictamen

2.3.1. NORMAS PERSONALES

La Norma de Auditoría No. 1²² establece las características personales que debe poseer el Contador Público y Auditor, mayormente cuando se tiene obligación de observarlas en el tema del dictamen fiscal, estas adquieren especial importancia, por la incidencia de su opinión, en el ámbito tributario.

Preparación Técnica y Capacidad Profesional Adecuada

Para llevar a cabo una revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, derivadas del Impuesto Sobre la Renta, además de conocer lo relativo a la realización de la auditoría en términos generales, el profesional requiere estudios específicos en el campo de la tributación, y en función de la naturaleza cambiante del tema, la capacitación continua se hace indispensable.

- Se considera importante, que el profesional compruebe anualmente su actualización y puede establecerse a nivel gremial o ante la Administración Tributaria, para que pueda emitir dictamen fiscal. Este es un requisito que se encuentra establecido en la legislación de México sobre el tema, ya que por la naturaleza cambiante de los impuestos y del Impuesto Sobre la Renta en particular, se podría correr el riesgo que la revisión sea efectuada por profesionales que no cuentan con el conocimiento adecuado, y esto tendría incidencia negativa en la recaudación del impuesto y en el prestigio de la profesión.

Requerimientos del modelo vigente

- Ser colegiado activo.

²² IGCPA. (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores) / Comisión de Principios Sobre Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría. 2006. Norma de Auditoría No. 1. XII Edición. Guatemala. p.3.

Esto podría ser aplicado al incorporarse en Guatemala. La Norma No. 41 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Capacitación Continúa, establece que los profesionales deben cumplir con el programa de capacitación continua, el requisito mínimo del programa es de 30 créditos que deben completarse anualmente, y el reconocimiento del cumplimiento lo otorga el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, mediante una publicación en el mes de Febrero de una lista, de los profesionales que cumplieron con esta norma y en Marzo se entregarán los certificados correspondientes.²³

Forma parte de las obligaciones de los asociados al Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores:

“ c) Acatar las Normas de Ética Profesional, Normas de Auditoría, Pronunciamientos de Contabilidad, Acuerdos y Resoluciones emitidas por el Instituto.”²⁴

Las sanciones contempladas por incumplimiento de las disposiciones de los Estatutos del citado Instituto, son las siguientes:

“Amonestación privada
Amonestación pública
Suspensión temporal
Expulsión definitiva”²⁵

Cabe aclarar que aún cuando los profesionales no proporcionen la información relativa con la capacitación que recibieron en el año, o si no la han recibido, estas sanciones no se están cumpliendo a cabalidad, por lo que son más bien de aplicación opcional por parte del profesional.

Esta situación conviene analizarla, ya que con la vigencia del dictamen fiscal, sería necesario que los profesionales cumplan con la norma de capacitación continua específicamente en actualización de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, indispensable para que puedan prestar un servicio de calidad a sus clientes, y mantener la confianza pública.

Otro aspecto a considerar, es que los créditos por capacitación deben ser específicos en el Impuesto Sobre la Renta, para lo cual la Administración Tributaria puede realizar un curso de actualización anual o cada dos años como máximo, o delegar este servicio en los despachos

²³ IGCPA. (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores) / Comisión de Principios Sobre Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría. 2006. Norma de Auditoría No. 41: Capacitación Continua. IX Edición. Guatemala. p. 3 – 4.

²⁴ IGCPA (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores). 1994. Estatutos. Diario Oficial de Centro América. Artículo 19.

²⁵ Ibid. Artículo 23.

profesionales de Contadores Públicos y Auditores, al que deberán asistir los profesionales para poder emitir este tipo de informes.

Diligencia Profesional en la Ejecución del Trabajo y en la Elaboración del Informe

La ejecución de la auditoría del Impuesto Sobre la Renta requiere de realizar actividades que involucra revisión de los diferentes rubros que integran los estados financieros, tomando en cuenta que están relacionados con operaciones que generan rentas afectas o gastos que inciden en la determinación del resultado, acreditamiento de impuestos, además existe el riesgo de que existan provisiones en exceso, gastos que no están debidamente documentados, rentas que no se están reportando, entre otros, por tal razón una revisión de esta naturaleza, requiere personal preparado con sólidos conocimientos en el campo de la tributación.

Independencia Mental

“La independencia consiste en que el Contador Público ha de basarse en hechos objetivos para emitir una opinión sobre la información examinada”.²⁶

Esta norma, aplicada al dictamen fiscal, adquiere especial importancia, ya que es el contribuyente quien pagará los honorarios del profesional, sin embargo esto no debe afectar su opinión, especialmente cuando hay situaciones importantes, que ameritan desviarse de una opinión limpia y que como tales, deben revelarse ampliamente en el dictamen fiscal.

En el modelo de El Salvador, el Código Tributario establece los casos en los que no tendrá validez para la Administración Tributaria los dictámenes e informes emitidos por los profesionales, que incluye cuando hay contravención a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, y los casos específicos en los que se puede perder la independencia mental.²⁷

En Guatemala, en similares situaciones a las establecidas en el modelo de El Salvador, se pierde la independencia mental. Las normas de ética profesional, establecen que no hay independencia, ni imparcialidad para expresar una opinión, cuando el Contador Público y Auditor:

²⁶ IGCPA. (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores) / Comisión de Principios Sobre Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría. 2006. Norma de Auditoría No. 1. XII Edición. Guatemala. p.3.

²⁷ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. 2000. Decreto No. 230, Código Tributario. Diario Oficial de El Salvador. Artículo 136.

- a) "Sea cónyuge o se encuentre dentro de los grados de ley, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador, o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración de las empresas o actividades del propio cliente.
- b) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión, o tenga convenios para ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado de la empresa, cliente o de una entidad afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente con la mencionada empresa, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.
- c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión o pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica con la empresa cliente o las vinculadas con esta, de las indicadas en el inciso anterior, en un grado tal que pueda afectar su libertad de criterio.
- d) Reciba participación sobre los resultados del asunto que se le encomendó o favores económicos especiales y exprese su opinión en circunstancias en las cuales su retribución dependa de dichos resultados.
- e) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia.
- f) Desempeñe un puesto público o privado, en una dependencia u oficina que tenga ingerencia en las decisiones sobre nombramiento de Contador Público y Auditor, para prestar servicio a dependencias o empresas estatales o privadas y, a su vez, ofrezca sus servicios como Contador Público y Auditor Independiente."²⁸

Esta norma es clara, en cuanto a las circunstancias en las que se pierde la independencia mental y por lo tanto la objetividad para emitir un dictamen en términos generales, así también la norma en mención incluye sanciones, sin embargo estas tendrán que ser más drásticas, para que el dictamen fiscal, pueda cumplir con su objetivo.

²⁸ IGCPA (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. 1990. Normas de Ética para graduados en Contaduría Pública y Auditoría. Impreso por Alfíl. p. 1 – 2.

Además del cumplimiento de las normas de ética para los Contadores Públicos y Auditores, los requisitos adicionales, sugeridos para los profesionales que emitan dictamen fiscal en el Impuesto Sobre la Renta, con base al modelo vigente en México²⁹ son los siguientes:

- Ser Contador Público y Auditor, colegiado activo.
- Contador Público Certificado o inscrito ante la Administración Tributaria, nombrado por el contribuyente, para emitir dictamen e informe fiscal.
- A partir de registrarse como Contador Público Certificado, deberá comprobar anualmente, que se encuentra actualizado en materia tributaria.

2.3.2. NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Estas normas regulan lo relacionado con la ejecución del trabajo de auditoría, en las diferentes etapas. En función de lo expresado anteriormente, deberá considerar lo siguiente:

Evaluación de la Estructura de Control Interno

De esta forma logrará una mejor comprensión de las operaciones que realiza el cliente, indispensable para estar en condiciones de emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras reflejadas en los estados financieros, que sirven de base para la determinación de la renta imponible al Impuesto Sobre la Renta, en el régimen optativo.

Planeación del Trabajo de Auditoría y Supervisión Adecuada del Trabajo Realizado por los Asistentes de Auditoría

Al iniciar el trabajo, con base a la evaluación del control interno, se realizará la planeación del trabajo. Es en esta fase en la cual se determinará la naturaleza de los procedimientos de auditoría, el alcance y la oportunidad de los mismos.

Debido a la importancia de aplicación de los procedimientos de auditoría en forma oportuna, es conveniente notificar a la Administración Tributaria la contratación del auditor en los primeros meses del año, para que el profesional tenga la oportunidad para planificar sus pruebas, por ejemplo: participación en la toma física de inventario, circularización de cuentas por cobrar y proveedores, entre otras.

²⁹ Ministerio de Hacienda y Crédito Público MX. 1984. Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación. Artículo 45.

En función del volumen de operaciones, es normal que se involucre a uno o más asistentes, por lo que estos deberán seleccionarse cuidadosamente y supervisarse en forma adecuada y oportuna, en las diferentes etapas de la revisión.

2.3.3. NORMAS DEL DICTAMEN

El dictamen fiscal es el documento en el cual se reflejará el resultado de la auditoría practicada, por tal razón debe ser elaborado con base a las conclusiones reflejadas en los papeles de trabajo.

Es recomendable que el trabajo sea elaborado por personal con la preparación técnica adecuada, a nivel de auditoría y de tributación, por la incidencia que el dictamen tendrá para el cliente.

En Guatemala ya se le está dando mayor participación al Contador Público y Auditor, a través del dictamen en diferentes impuestos:

- El dictamen sobre la procedencia del Crédito Fiscal, para solicitar la devolución del crédito fiscal, Artículo 24, Numeral 5, Ley del IVA.
- Estados Financieros auditados, para obtener exención en el pago del Impuesto Extraordinario Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, a las empresas con dos años consecutivos de pérdida en operación, Artículo 4, Literal g) Ley del IETAAP.
- Estados Financieros auditados por un profesional o empresa de auditoría independientes, para los contribuyentes inscritos en el régimen optativo del Impuesto sobre la Renta, Artículo 72, Numeral 3.

En relación al dictamen sobre procedencia de devolución de Crédito Fiscal, el Artículo 24 de la Ley del IVA, establece en el numeral 5, los requisitos que debe incluir, mientras que en los demás casos no establece en forma específica, por lo que la opinión deberá adaptarse a lo establecido en las normas de auditoría generalmente aceptadas.

A excepción del dictamen para devolución de IVA Crédito Fiscal, aún no está regulado en una norma legal o a nivel de la profesión, los elementos que debe contener; indispensable para unificar o estandarizar su contenido, al momento de aprobar el dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta.

2.4. DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

“El dictamen es el documento en el cual el Contador Público y Auditor Independiente emite su opinión, en base a la auditoría realizada, acerca de la razonabilidad de los estados financieros, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados”.³⁰

El dictamen representa la opinión del Contador Público y Auditor, sobre la razonabilidad de la información revisada, en este caso, sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta.

Para llegar a expresar una opinión a través de un dictamen, se hace necesario realizar una auditoría, que incluye las fases de planeación, ejecución del trabajo, presentación del informe. De acuerdo a las conclusiones a las que ha llegado el auditor a través del examen de la información, emite el dictamen, para lo cual existen diferentes tipos de opinión. Cabe aclarar, que de acuerdo con las Normas 10 y 33 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos: Dictamen sobre Estados Financieros y Dictámenes Especiales, respectivamente, así como las Normas Internacionales de Auditoría, en la sección que regula lo relativo con el dictamen, hacen referencia a la opinión que se expresa en la revisión de Estados Financieros o de elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero.

2.4.1. TIPOS DE OPINIÓN

Los tipos de opinión son los siguientes:

- Opinión no calificada: Cuando los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.
- Opinión calificada (o con salvedad): Establece que excepto por los efectos de determinado asunto, la información se presenta razonablemente.
- Opinión adversa: Establece que la información no se presenta razonablemente.
- Abstención de opinión: Este tipo de dictamen establece que el auditor no expresa una opinión sobre la información.

³⁰ IGCPA. (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores) / Comisión de Principios Sobre Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría. 2006. Norma de Auditoría 10: Dictamen sobre Estados Financieros Auditados. XII Edición. Guatemala. p. 39.

La razonabilidad de la información se refiere a la “propiedad de los estados financieros de transmitir, sin ambigüedad, información adecuada, particularmente cuando van acompañados de la declaración de un Contador Público (en un informe de auditoría en forma corta), donde se dice que “presenta razonablemente”, con la precisión requerida de acuerdo con los convencionalismos aceptados para representar la posición financiera y los resultados de las operaciones.”³¹

El concepto de razonabilidad, aplica al dictamen fiscal, toda vez que el profesional se basa en la información contable, para la verificación de la renta imponible afecta al pago de Impuesto Sobre la Renta. Manifiesta que el profesional revisó las transacciones y que no encontró errores sustanciales, así también resume el proceso de auditoría realizado para llegar a una conclusión.

2.5. DICTAMEN FISCAL DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

“El dictamen fiscal es el documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente,”³² esta opinión será emitida por un Contador Público y Auditor, en pleno uso de sus facultades profesionales.

El Dictamen Fiscal es considerado como un instrumento para la fiscalización de impuestos, fue creado como una modalidad de un informe especial, que surge después de haber efectuado una auditoría de estados financieros, siendo una actividad exclusiva a cargo del Contador Público y Auditor, es así como está conceptualizado en México y El Salvador.

Con respecto al dictamen fiscal vigente en México, el Contador Público y Auditor Raúl Garza expresa “el dictamen para efectos fiscales representa un importante instrumento fiscalizador que otorga certidumbre respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales, que debería ser optativo para las empresas; creando un marco legal que garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes, con una real simplificación administrativa y en la determinación de los cálculos fiscales, así como, otorgar beneficios a quienes opten por dictaminarse fiscalmente sería el detonante para sentar la base de confianza que se requiere para que juntos Gobierno, Empresas y Contadores Públicos trabajemos en un bien común, nuestro México.”³³

De conformidad con publicación en EL SALVADOR.COM, el día jueves 21 de Agosto de 2003, los resultados obtenidos al segundo año de la vigencia del dictamen fiscal, son favorables para

³¹ Kohler Erick L..1982. Diccionario para Contadores. México. Editorial Hispano Americana. p. 456.

³² Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. 2000. Decreto No. 230 Código Tributario. Diario Oficial de El Salvador. Artículo 129.

³³ Garza Oyervides, Raúl Flavio. Presente y Futuro del Dictamen Fiscal., sin número de página. Disponible en <http://legal.terra.com.mx/enlinea/>

Hacienda, porque este informe es de utilidad a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) para reorientar sus planes de fiscalización. Verificar el nivel de solvencia de los contribuyentes que cumplieron con esta obligación, y para acelerar la búsqueda de los que no han respetado el requerimiento.

En esa misma publicación definen el dictamen fiscal como un informe presentado por los auditores externos, nombrados por las empresas y debidamente registrados en el Ministerio de Hacienda, en el que se incluye información detallada sobre el pago del IVA, Impuesto Sobre la Renta e impuestos específicos.

El profesional por cuya formación resulta tener competencia para la realización de una auditoría es el Contador Público y Auditor, de manera que para emitir un dictamen con incidencia fiscal, es indudable que previamente debe realizarse una auditoría con las fases inherentes a esta que incluye la planificación, ejecución del trabajo de campo, hasta llegar a la emisión del informe.

Este requerimiento y aplicación a desarrollar un sentimiento de confianza en el profesional, la ha manifestado México y recientemente El Salvador. Dicha confianza se ha desarrollado como parte de la normativa de tipo fiscal que regula la emisión de este informe, que hace referencia al cumplimiento de Normas de Auditoría, además se puede solicitar exhibición de los papeles de trabajo. Como un dato de los países que están requiriendo esta opinión profesional, se comenta que el dictamen fiscal también ya está vigente en Nicaragua el cual se aprobó en el año 2006, y se encuentra regulado en el Código Fiscal, Artículo 72.

El dictamen fiscal podrá emitirse, después de haber efectuado la revisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

“Se entiende por auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, el trabajo que un licenciado en contaduría pública o contador público certificado realiza, para expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas, de los contribuyentes obligados a dictaminarse fiscalmente”.³⁴

Es requisito que el profesional que va a emitir este dictamen, sea socio activo de un colegio o asociación profesional (México), o poseer registro vigente asignado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría (El Salvador), lo cual permite que una revisión de esta naturaleza, sea practicada por profesionales debidamente acreditados.

³⁴ Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, El Salvador. 2002. Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias. Disponible en <http://www.minec.gob.sv/>

En Guatemala, al establecerse el dictamen fiscal, este informe debería emitirlo el Contador Público y Auditor, comprobando su condición de colegiado activo, además de comprobar su actualización en materia fiscal. Este último es un requisito vigente en México.

Entre los aportes que puede ofrecer el dictamen fiscal, además de apoyar el incremento en la recaudación, también coadyuva al fortalecimiento a la cultura tributaria, la cual se define así: “El conjunto de valores, creencias y actitudes compartido por una sociedad, respecto a la tributación y la observancia de las leyes que la rigen. Esto se traduce en una conducta manifestada en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios con base en la razón, la confianza y la afirmación de los valores de ética personal, respeto a la ley, responsabilidad ciudadana y solidaridad de los contribuyentes.”³⁵

El dictamen fiscal aumenta el alcance de la fiscalización por parte de la Administración Tributaria. El término alcance de una auditoría se refiere a “Procedimientos de auditoría que, a juicio del auditor y con base en las Normas Internacionales de Auditoría, se consideran apropiados en las circunstancias para alcanzar el objetivo de la auditoría.”³⁶ La aplicación de lo anterior hace que la Administración Tributaria revise mayor cantidad de contribuyentes a través de los Contadores Públicos y Auditores, con los mismos recursos humanos y económicos, toda vez que se ahorra los honorarios del profesional para efectuar la revisión del cumplimiento de los impuestos, permitiéndole a la Administración Tributaria, dirigir sus esfuerzos a otros contribuyentes que no están obligados a presentar dictamen fiscal, reservándose el derecho de fiscalización directa, aún si presentan este informe.

Al quedar regulado el dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, con carácter obligatorio para los contribuyentes que cumplan con el supuesto establecido en la Ley, también se podría dejar abierta la opción, para que lo presenten los contribuyentes en forma voluntaria.

³⁵ SAT (Superintendencia de Administración Tributaria, GT) / Programa Permanente de Cultura Tributaria en Guatemala. 2005. Disponible en <http://portal.sat.gob.gt/ct/portal/>

³⁶ Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. 2007. Normas internacionales de Auditoría. Trad. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México. p. 24.

2.5.1. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN OPTATIVO

La experiencia obtenida en relación al dictamen fiscal en México y El Salvador, es de utilidad para Guatemala, para establecer las ventajas y desventajas que ofrece para la Administración Tributaria, para el Contribuyente y para el Contador Público y Auditor.

Según la experiencia de los países que lo han implementado, el dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta, al quedar regulado en Guatemala presentaría ventajas y desventajas, entre las que se incluyen las siguientes:

2.5.1.1. CONTRIBUYENTE

El dictamen fiscal al quedar establecido en la Ley, debe incluir un beneficio para el contribuyente, para que este tenga además de la obligación de presentarlo, un derecho, que se traducirá en beneficio.

VENTAJAS

- Seguridad que un profesional independiente hace constar que se cumplieron correctamente las obligaciones fiscales, lo cual reducirá al contribuyente el riesgo de sanciones fiscales a futuro. Además le eliminaría en gran parte, las molestias que conlleva una revisión por parte de las autoridades fiscales, ya que la Administración Tributaria la realizaría en forma más selectiva considerando aspectos de interés fiscal en casos especiales. La auditoría para emitir dictamen fiscal, es acordada por el contribuyente y el contador público y pueden establecerse las fechas en las que se llevará a cabo la revisión, inclusive puede acordarse que se efectúe en forma trimestral o semestral, en cuyo caso se da la oportunidad de corregir en tiempo, posibles errores que se puedan detectar.
- El dictamen fiscal, aun cuando no exonera al contribuyente de que la autoridad ejerza sus facultades de revisión, le asegura la tranquilidad que un especialista en materia fiscal haría validando el cumplimiento fiel y oportuno de sus obligaciones fiscales.
- Se presenta una disminución de posibilidades de ser revisado de manera directa por las autoridades fiscales. Se asume que la revisión sería en primera instancia, a los papeles de trabajo del Contador Público, y solo en caso de que surjan dudas que no sean aclaradas, posteriormente si es necesario se realizaría la revisión directamente al contribuyente. Por tal razón, la Administración Tributaria podría dirigir sus esfuerzos y selección de casos a fiscalizar

a los contribuyentes que no presentan dictamen fiscal o a aquellos contribuyentes cuyo dictamen se aparta de la opinión limpia.

- Un aspecto importante es que da la opción de rectificar voluntariamente declaraciones de impuestos en las que se detecte error, pudiendo hacer uso del porcentaje de descuento en la rectificación, ya que esta se presentaría en forma voluntaria.

La sanción establecida en el Código Tributario, se reducirá a un 25% del importe del tributo omitido³⁷, y 50% cuando se trata de pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos tal como es el Impuesto al Valor Agregado.³⁸

Considerando la aplicación y experiencia de otros países, también se pueden considerar como ventajas potenciales, los siguientes beneficios:

- Compensar el remanente de Impuesto Sobre la Renta con otro impuesto. Este punto ya está considerado en el Código Tributario, Artículos 43 y 44, pero el Dictamen Fiscal vendría a darle trámite inmediato a la solicitud, puesto que la procedencia de los Créditos Fiscales fueron previamente revisados por el Contador Público y Auditor.

Adicionalmente el Código Tributario, en el Artículo 99, incluye la aplicación de la figura de la cuenta corriente tributaria, es decir que es una oportunidad para que el saldo resultante de los débitos y créditos del contribuyente, constituya el monto a cobrar o a devolver, previa verificación de los saldos de cada impuesto, y que en el informe del Contador Público también podría conciliar el saldo del excedente del Impuesto Sobre la Renta, para poder compensarlo.

- Oportunidad de participar en cotización o licitación en la venta de productos o servicios al Estado. Para lo cual sería necesario modificar la Ley de Compras y Contrataciones, a partir de cierto monto en adelante. El dictamen fiscal evitaría en cierta forma, las ventas fraudulentas al sector público, a través de empresas ficticias.
- La auditoría para emitir dictamen del Impuesto Sobre la Renta, involucraría la revisión de diferentes aspectos, reflejados en los Estados Financieros, por lo que además el contribuyente estaría obteniendo una revisión de las cifras contables, que sirven de base para la determinación de la renta imponible, obteniendo los siguientes beneficios, a través de este servicio:

³⁷ Congreso de la República de Guatemala. 1991. Decreto Número 6-91, Código Tributario y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 89.

³⁸ Ibid. Artículo 91.

- Contabilidad actualizada y depurada.
- Conocer su situación financiera, con base a estados financieros auditados para efectos del Impuesto Sobre la Renta.
- Recomendaciones al control interno, con base a la revisión efectuada.

Aunque es una práctica sana, que los estados financieros sean dictaminados por un profesional en forma independiente, en algunos casos este servicio lo contratan cuando ya es demasiado tarde. Al prestar el servicio de la revisión de impuestos, el profesional estará en capacidad de hacerle recomendaciones a su cliente, para mejorar o fortalecer el control interno contable y fiscal.

DESVENTAJAS

- El costo del dictamen fiscal se traslada al contribuyente. Por las implicaciones de una revisión de esta naturaleza, el costo es elevado, incluyendo la factura del profesional, papelería, inversión de tiempo para preparar la información.

Para evitar que lo tome como una imposición que únicamente le reporta gasto, los beneficios deben ser atractivos también para el contribuyente.

- Mayor alcance en la revisión de las transacciones efectuadas por el contribuyente. En caso de detectar omisión en el pago del Impuesto, el Auditor está obligado a indicarlo en el dictamen. Esto le puede provocar inconvenientes con el cliente, hasta el punto de perder la cuenta, si este se rehúsa a solventar su situación en materia de impuestos.
- Un fenómeno que ha provocado inconvenientes en México, es que al quedar regulado con carácter obligatorio el Dictamen Fiscal para cierto tipo de contribuyentes, no había suficientes profesionales debidamente preparados para efectuar auditorías fiscales, por tal razón y ante la demanda de sus clientes, empezaron a prestar el servicio sin la preparación adecuada que requiere el área tributaria. En Guatemala ya se ha empezado a evaluar esta incidencia, por parte de las autoridades fiscales, además que deberá considerarse la preparación académica, experiencia del profesional para la elaboración de auditorías y actualización fiscal comprobada en materia tributaria. En todo caso de implementarse, parece importante que los profesionales se preparen a nivel técnico sobre esta especialidad, para estar en disposición de prestar un servicio con excelencia y responsabilidad.

2.5.1.2. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

VENTAJAS

Se comenta que de cierta forma, las desventajas del dictamen fiscal para el contribuyente, se convierten en ventajas para la Administración Tributaria, como se puede observar a continuación:

- Al establecer el dictamen fiscal incide en mayor alcance en la fiscalización, lo que también se refleja en la recaudación, con el beneficio que no se incrementa el costo para la Administración Tributaria, puesto que los honorarios del profesional los absorbe el mismo contribuyente.
- La Administración Tributaria no pierde el derecho de fiscalizar, de igual forma podrá realizar exámenes selectivos tanto en los papeles de trabajo del profesional, como directamente en las oficinas del contribuyente.
- El costo de la fiscalización directa al contribuyente de la Administración Tributaria, se reducirá considerablemente al descargar la totalidad del universo, pues será selectiva la revisión del trabajo de los Contadores Públicos y Auditores, evaluando si el profesional ha cumplido a cabalidad, con los procedimientos de auditoría que le permitirán emitir el dictamen fiscal.

La Administración Tributaria puede aprovechar la reducción en el costo de fiscalización directa a contribuyentes que presentan dictamen fiscal y direccionarla en la fiscalización a otros contribuyentes, en consecuencia amplía su alcance.

- Dentro de otras ventajas del dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta, se logra un aporte a la cultura tributaria, pues los contribuyentes irán tomando conciencia de la importancia de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias.
- Como otra ventaja innegable es que el Dictamen puede proporcionar confianza en el contribuyente, pues la intervención del Contador Público detecta desviaciones o incumplimiento fiscal, lo que permite en primer lugar que se normalice la situación. Ante la negativa del contribuyente, el profesional debe evidenciar en el dictamen fiscal estas situaciones, con lo cual también se facilitará la acción fiscalizadora por parte de la Administración Tributaria.

DESVENTAJAS

- La auditoría se basa en pruebas selectivas, por lo que el resultado se expresa en términos de razonabilidad y no en cifras exactas. Sin embargo, la Administración Tributaria se puede reservar el derecho de verificar el cumplimiento por parte del Contador Público, a través de los papeles de trabajo.

Además de lo indicado; en la regulación legal se pueden establecer las sanciones para el Contador Público por incumplimiento, y se puede afectar el prestigio del profesional, sin embargo se permitirá mantener el control de calidad en el trabajo efectuado.

- Resistencia al cambio de parte del contribuyente. Para superar esta desventaja hay que tener presente, que actualmente el régimen regulado en el Artículo 44 de la Ley es el que está vigente como Régimen General, y el dictamen fiscal se le estaría requiriendo a contribuyentes con características especiales, en función del impacto de sus transacciones, inscritos en el Régimen Optativo, al cual como su nombre lo indica, optan libremente.

El requerimiento del Dictamen Fiscal podrá establecer y cumplir con el principio tributario de equidad, establecido en la Constitución Política de la República. Aunque cabe aclarar que doctrinariamente el principio de equidad significa “la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias”.³⁹ En este caso, se concreta que al establecerse el dictamen fiscal, afectaría solo aquellos de acuerdo al volumen de sus transacciones, número de trabajadores, o especificaciones que le vinculen en la norma tributaria. Aunque como está redactada actualmente la Ley, da la opción al contribuyente de seleccionar el régimen que más le favorece, es decir que el mismo contribuyente puede tomar la decisión en forma voluntaria, de seleccionar la opción que obliga la emisión de un dictamen, adquiriendo los beneficios y obligaciones inherentes al régimen.

³⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. 2005. Principios de Derecho Tributario. 4ª. Edición. México. Limusa Noriega Editores. p. 72.

2.5.1.3. CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

VENTAJAS

De implementarse el Dictamen Fiscal se identifican como ventajas para la profesión las siguientes:

- Reconocimiento de parte de las autoridades fiscales de la labor que realiza el Contador Público, así como la confianza que dependerá en gran parte del profesional, y de la forma en que realice y documente su trabajo, en donde la objetividad cobra importancia cuando presente su informe.
- En México y El Salvador, los servicios que presta el Contador Público, relacionados con el dictamen fiscal, son realizados con exclusividad por los Contadores Públicos, que ha incidido en fortalecer la profesión. Además se apoya indirectamente los procesos de recaudación tributaria. Las situaciones mencionadas pueden tener similar efecto en Guatemala, mediante este informe.

DESVENTAJAS

- Un dictamen de esta naturaleza, establece sanciones de orden civil y penal para el profesional, lo cual parece adecuado, en caso contrario se pone en riesgo el prestigio de la profesión.

En algunas regulaciones la penalización resulta ser gradual, se pueden considerar desde llamadas de atención por parte del Tribunal de Honor del Colegio al que pertenezca el Contador Público y Auditor, hasta suspensión temporal o definitiva del ejercicio de la profesión, y las sanciones de tipo económico y penal.

- El profesional no está en posibilidades de expresar una opinión sobre cifras exactas, ya que no se puede pretender que revise la totalidad de las operaciones efectuadas y registradas por el contribuyente, durante un año.

En este contexto cobra especial sentido el principio de importancia relativa, sin embargo por razones de criterio una cifra para el profesional puede ser irrelevante, pero el fisco podría considerarla de importancia material.

- Constituye una situación difícil para el profesional que está realizando la auditoría, si en el proceso se descubren irregularidades siempre que se trate de hechos premeditados, por lo que podría representarle la pérdida de la cuenta.
- No se cuenta con la disposición de profesionales expertos en materia tributaria. Falta de actualización por el ente rector del gremio en cuanto al examen y comprobación de los conocimientos en materia fiscal, y ante la Administración Tributaria.
- Riesgo de perder la confianza pública. Si la Administración Tributaria ejecuta el derecho de revisar los papeles de trabajo, puede establecer incumplimiento de los términos de referencia del trabajo efectuado, si no cumple los requisitos de control de calidad y si además el contribuyente enfrenta sanciones fiscales, y aún más si el profesional no lo detectó o si la Administración Tributaria no comparte los criterios adoptados por el contribuyente, se puede perder el prestigio para el profesional.
- En situaciones que repare el Contador Público y Auditor origina el riesgo de perder clientes. Al detectar omisiones importantes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aunque en alguna normativa se permite la opción al cliente de normalizar su situación, previo a la emisión definitiva de su informe. Esto podría provocarle una situación de conflicto al profesional, incluso hasta de perder la cuenta, para próximos períodos.
- Además de las sanciones que pudieran afectarle al Contador Público, está la pérdida de la confianza pública de la cual pudiera estar gozando actualmente. Afectando hasta en perder la oportunidad de ejercer su profesión en forma independiente.
- La corrupción de la profesión, podría afectar ante el requerimiento de la emisión del Dictamen Fiscal. No solo a quien ejerza independientemente, sino en el personal de la Administración Tributaria que supervisa el trabajo efectuado por los Contadores Públicos.

Como se puede advertir, el dictamen fiscal representa importantes ventajas para el fisco, para la contaduría pública y para el contribuyente, también presenta desventajas que deben analizarse cuidadosamente, para que pueda eliminarse su impacto.

Las ventajas o beneficios que ofrece el dictamen fiscal, superan las desventajas, por lo que este instrumento, acompañado de la fiscalización de parte de la Administración Tributaria, y las sanciones para los contribuyentes y profesionales cuando incumplan las disposiciones establecidas

en la normativa legal, puede contribuir positivamente a la recaudación del Impuesto Sobre la Renta.

El Dictamen Fiscal no se visualiza como un instrumento que brinde fe pública, tal como ocurre con los notarios, secretarios judiciales, escribanos, agentes de cambio y bolsa, cónsules y otros funcionarios públicos, o empleados y representantes de establecimientos de igual índole, mediante la cual hacen referencia a la autenticidad de los documentos que autorizan o registran, sin embargo en el dictamen fiscal, el Contador Público no está en capacidad de expresar esta veracidad sobre la totalidad de transacciones contabilizadas y reflejadas en los estados financieros, ya que el Auditor es responsable únicamente de su opinión.

2.5.2. DICTAMEN FISCAL DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN OPTATIVO (PROPUESTA)

El contenido del dictamen fiscal vigente en México, está regulado en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Artículo 54:

- Declaración bajo protesta de decir verdad, que se emite el informe de conformidad con lo establecido en el Artículo 52 del Código Tributario y lo establecido en el Reglamento. Que la revisión se realizó, a los estados financieros del contribuyente correspondiente al período que se señale, de conformidad con normas de auditoría.

El Artículo 52, es el que da origen al dictamen fiscal.

- Manifestación que a través de pruebas selectivas, de conformidad con normas y procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados. La omisión en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se deberá indicar claramente, de lo contrario deberá indicar que no observó ninguna omisión.
- Manifestación dentro del alcance de las pruebas selectivas, que verificó en forma razonable, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados, respectivamente.

Este párrafo obliga al profesional a revisar la autenticidad de las compras y servicios adquiridos, la revisión no se limita a una verificación de tipo documental.

- Manifestación expresa de que verificó el cálculo y pago de las contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como las cuotas obrero patronales cubiertas o enteradas al Seguro Social, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, describiendo cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. En el caso de contribuciones que se calculan sobre sueldos y salarios de los empleados y trabajadores del contribuyente, se comprobaron en forma selectiva.

El dictamen fiscal vigente en México, cubre los diferentes impuestos federales y contribuciones al régimen de Seguridad Social.

- Manifestación de haber revisado las partidas que integran los siguientes anexos:
 - a) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta, y
 - b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos fiscales en el ejercicio.
 - c) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.
- Manifestación haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que se hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, verificando el cumplimiento de las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.
- Manifestación que se revisó la información relativa a los incentivos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales, haciéndose constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en bases y cálculos como en observancia de requisitos para su disfrute.

Esta disposición reviste de especial importancia, porque se verificaría el cumplimiento de las obligaciones adquiridas por parte de los contribuyentes que gozan de incentivos fiscales incluyendo empresas exportadoras al amparo de la Ley de Zonas Francas, Ley de Incentivos a las Empresas Exportadoras y de Maquilas, entre otros. El dictamen fiscal viene siendo un requisito para que puedan continuar gozando del incentivo fiscal.

- Manifestación de haber revisado los resultados por diferencial cambiario, indicando el procedimiento y alcance aplicado.
- Se revelarán los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.

El dictamen fiscal vigente en México, requiere revelar los saldos y las transacciones de la empresa auditada, con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas. Incluye estas transacciones: la adquisición o enajenación de bienes; la prestación o recepción de servicios; el otorgamiento o recepción del uso o goce temporal de bienes; así como la celebración de contratos que den lugar a regalías (...)⁴⁰

En Guatemala, el proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el Capítulo VI regula lo relativo a las Normas de Valoración, y establece en el artículo 58, la facultad de la Administración Tributaria para comprobar que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo al principio de libre competencia. Si esta disposición fuera aprobada, el dictamen de estados financieros, que también está regulado en este proyecto en el artículo 48, deberá incluir la revisión al cumplimiento de las normas de valoración, porque si los estados financieros están afectados por costos y gastos causados entre compañías afiliadas o partes relacionadas, puede tener efecto significativo en la determinación de las utilidades.

Al entrar en vigencia el dictamen fiscal, la verificación del cumplimiento de normas de valoración, tendría especial interés para efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre la renta, por lo que también debería incluirse en el contenido del informe del auditor.

- Nombre y número de registro del Contador Público que lo autoriza a dictaminar.
- Fecha

El dictamen fiscal, formará parte del informe, el contenido sugerido en nuestro medio es el siguiente:

- Dictamen Fiscal
- Estados Financieros del Contribuyente

⁴⁰ Ministerio de Hacienda y Crédito Público MX. 1984. Reglamento del Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Diario Oficial de la Federación. Artículo 54, X.

- Notas a los Estados Financieros
- Anexos a los Estados Financieros

De acuerdo al modelo vigente, el dictamen fiscal, deberá incluir lo siguiente:

- a) Un encabezado que indique **“DICTAMEN FISCAL DEL AUDITOR INDEPENDIENTE”**
- b) Destinatario
- c) Párrafo introductorio
 - i. Identificación de la revisión efectuada al cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, incluyendo el período de revisión.
 - ii. Una declaración de que el cumplimiento de las obligaciones tributarias son responsabilidad del contribuyente y la responsabilidad del profesional de emitir su opinión sobre el cumplimiento del contribuyente basado en su examen.
- d) Párrafo del alcance.
 - i. Una declaración de que el examen fue realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, con base en pruebas selectivas de la evidencia sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias a cargo del contribuyente y la aplicación de otros procedimientos considerados necesarios de acuerdo a las circunstancias.

Pareciera necesario la incorporación por parte del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, de una norma relativa con este tipo de dictamen, para lo cual deberá tomar en cuenta lo que ya está vigente, el dictamen del Impuesto sobre el Valor Agregado, en cuanto a la devolución del impuesto a los exportadores.
 - ii. Una declaración que el profesional considera que su examen proporciona una base razonable para emitir su opinión.
 - iii. Una declaración que el examen no proporciona una determinación legal sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- e) Párrafo de la opinión.
 - i. Una declaración sobre si en su opinión el contribuyente cumplió en todos los aspectos importantes, con los requerimientos fiscales establecidos en la

determinación del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo y las obligaciones formales relacionadas con el régimen.

ii. Una declaración que el uso del informe se limita a las partes especificadas.

g) Nombre, firma y sello del profesional independiente

h) Fecha del informe.

2.5.3. MODELOS DE LOS DIFERENTES TIPOS DE DICTAMEN FISCAL

Con base al modelo vigente en El Salvador⁴¹, el formato sugerido del Dictamen Fiscal al implementarse en Guatemala, sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, es el siguiente:

DICTAMEN FISCAL ESTÁNDAR

DICTAMEN FISCAL DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

(Párrafo de introducción)

Destinatario

Hemos examinado de conformidad con lo establecido en el Artículo No.xx de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Artículo No. xx del Código Tributario (según la normativa que de origen al dictamen fiscal), el cumplimiento por parte de (Nombre del Contribuyente y Número de Identificación Tributaria), de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, relacionadas con el Régimen Optativo, en el cual está registrado el contribuyente en mención, por el período impositivo terminado el (indicar la fecha en la que termina el período objeto de revisión). La presentación razonable del balance general adjunto y el correspondiente estado de resultados y flujo de efectivo por el período que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala, incluyendo los anexos que se acompañan, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias antes indicadas, son responsabilidad de la Administración de (Nombre del Contribuyente). Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el cumplimiento de estas obligaciones, basados en nuestro examen.

⁴¹ Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, El Salvador. 2002. Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias. Disponible en <http://www.minec.gob.sv/>

(Párrafo de alcance)

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y Norma de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, emitida por (indicar el órgano que regula el dictamen fiscal, si ya hay regulación al respecto). Por consiguiente, incluyó el examen en base a pruebas selectivas sobre la evidencia que respalda el cumplimiento por parte de (Nombre del Contribuyente) con dichas obligaciones tributarias. Además, efectuamos aquellos otros procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para emitir nuestra opinión.

(Párrafo de Opinión)

En nuestra opinión (Nombre del contribuyente) cumplió, en todos los aspectos importantes, con la determinación y obligaciones tributarias referidas en el primer párrafo, por el año terminado al 31 de diciembre de 2XXX. Este informe es sólo para información de la Administración Tributaria y (Nombre del Contribuyente), y no puede ser utilizado para otros propósitos.

Nombre, firma y sello del auditor independiente

Colegiado No.

Fecha

MODIFICACIÓN DEL DICTAMEN

Situaciones que requieren que el profesional se aparte de una opinión limpia:

- Incumplimiento importante de obligaciones tributarias, que puede originar una salvedad u opinión adversa.
- Restricciones en el alcance del trabajo, pueden originar salvedad o abstención de opinión.

INCUMPLIMIENTO IMPORTANTE

Al identificar incumplimientos importantes que afecten la emisión Dictamen, debe expresarse considerando que “Una opinión adversa debería expresarse cuando el efecto de un desacuerdo es tan importante y omnipresente para los estados financieros que el auditor concluye que una salvedad al dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros.”⁴²

⁴² Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. 2000. Normas internacionales de Auditoría. Trad. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México. p. 249.

Cuando el profesional establece que hay incumplimiento importante a las obligaciones tributarias, el dictamen debe modificarse y expresar su opinión sobre el incumplimiento, expresando una salvedad en el dictamen fiscal o una opinión adversa, en función de la materialidad e incidencia derivada de los impuestos omitidos.

LIMITACIÓN EN EL ALCANCE

Limitaciones en el alcance de la revisión, también tienen incidencia en el dictamen fiscal, en cuyo caso, y en función de la materialidad o incidencia de esta limitación, la opinión puede ser con salvedad o abstención de opinión. El modelo del dictamen fiscal, se presenta a continuación:

DICTAMEN CON SALVEDAD

DICTAMEN FISCAL DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Párrafo de Introducción (normal)

Párrafo del alcance (normal)

Párrafo explicativo del incumplimiento

En este párrafo se describe la situación que ha originado la salvedad por parte del auditor.

Párrafo de la opinión

En nuestra opinión, excepto por el caso de incumplimiento descrito en el párrafo precedente, (Nombre del Contribuyente) cumplió en todos los aspectos importantes, con las obligaciones tributarias referidas en el primer párrafo, por el (ejercicio impositivo) terminado (fecha).

Este informe es solo para información de la Administración Tributaria y no puede ser utilizado para otros propósitos.

Nombre, firma y sello del auditor independiente

Colegiado No.

Fecha

DICTAMEN CON OPINIÓN ADVERSA

DICTAMEN FISCAL DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Párrafo de Introducción (normal)

Párrafo del alcance (normal)

Párrafo explicativo del incumplimiento

En este párrafo se describe la situación que ha originado la opinión adversa.

Párrafo de la opinión

En nuestra opinión, debido al efecto de las situaciones de incumplimiento descritas en el párrafo precedente, (Nombre del Contribuyente) no ha cumplido en todos los aspectos importantes, con las obligaciones tributarias referidas en el primer párrafo, por el (ejercicio impositivo) terminado (fecha).

Este informe es solo para información de la Administración Tributaria y no puede ser utilizado para otros propósitos.

Nombre, firma y sello del auditor independiente

Colegiado No.

Fecha

DICTAMEN CON ABSTENCIÓN DE OPINIÓN

Esta opinión se emite, cuando el efecto de una limitación en el alcance del trabajo a realizar, es de tal relevancia, y el auditor tributario no ha podido obtener evidencia suficiente con respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente.

DICTAMEN FISCAL DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

(Párrafo de introducción)

Destinatario

Fuimos contratados de conformidad con lo establecido en el Artículo No.xx de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Artículo No. xx del Código Tributario (según la normativa que de origen al dictamen fiscal), para examinar el cumplimiento por parte de (Nombre del Contribuyente y número de identificación tributaria), de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, relacionadas con el Régimen Optativo, en el cual está registrado el contribuyente en mención, por el período impositivo terminado el (indicar la fecha en la que termina el período objeto de revisión). La presentación razonable del balance general adjunto y el correspondiente estado de resultados y flujo de efectivo por el período que terminó en esa fecha,

de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, incluyendo los anexos que se acompañan, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias antes indicadas, son responsabilidad de la Administración de (Nombre del Contribuyente). **(Omitir la frase que declara la responsabilidad del auditor).**

El párrafo del alcance se omitirá o se adaptará de acuerdo a las circunstancias.

Añadir un párrafo discutiendo la limitación en el alcance como sigue:

No pudimos examinar la documentación que respalda las importaciones de mercaderías, rubro de especial importancia para determinar el inventario final, costo de ventas y el resultado del período, debido a las limitaciones impuestas al alcance de nuestra revisión, por parte de la Gerencia de la Compañía.

Párrafo de la opinión

A causa de la importancia del asunto discutido en el párrafo anterior, no expresamos un dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el Impuesto Sobre la Renta, del Contribuyente (nombre del contribuyente), que se encuentra inscrito en el Régimen Optativo, por el (ejercicio impositivo) terminado (fecha).

Nombre, firma y sello del auditor independiente

Colegiado No.

Fecha

2.5.4. FECHA OPORTUNA PARA PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Actualmente, la declaración del Impuesto Sobre la Renta, del Régimen Optativo, se presenta en Marzo de cada año, por lo que es importante establecer un plazo máximo, que la normativa lo regule para la presentación del dictamen fiscal, considerando que el Contador Público debe tener el tiempo suficiente para verificar las transacciones que permite emitir el dictamen.

En los modelos vigentes el plazo sugerido, para que el auditor contratado presente ante la Administración Tributaria el informe, que tenga a disposición el dictamen fiscal, estados financieros, y anexos establecidos en la ley, se propone a continuación:

- Para las personas individuales o jurídicas en proceso de fusión, transformación o liquidación, dentro de los dos meses siguientes al del cierre del ejercicio en que se tomó el acuerdo de la fusión, transformación o la sentencia de liquidación, si es declarada por orden judicial.
- Para las personas individuales o jurídicas, resultantes del proceso de fusión o transformación, en el mes de Mayo del año siguiente, al período auditado.
- Personas individuales o jurídicas en el mes de Mayo del año siguiente al período que se dictamina.⁴³

En México y El Salvador, se considera dos meses posteriores a la fecha de presentación de la Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta, un plazo suficiente para que el Contador Público pueda realizar la auditoría. Sin embargo, el profesional de mutuo acuerdo con el contribuyente, tiene la opción de ir realizando sus pruebas a los registros contables durante el período, podría ser en forma trimestral o semestral, de manera que la declaración jurada que se presente ya esté auditada, con lo cual el contribuyente se podría ahorrar posibles gastos de multas por rectificación e intereses innecesarios, derivados de las recomendaciones del auditor.

En el dictamen de estados financieros vigente en Guatemala, para los contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta, los estados financieros auditados deberán adjuntarse a la declaración jurada anual, de conformidad con establecido en el artículo 72 de la Ley en mención, es decir dentro de los tres primeros meses del año calendario. Este plazo se confirma en el proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 48. Aunque es favorable para el contribuyente, conviene tomar en consideración la experiencia obtenida en México y El Salvador, con relación al plazo.

La propuesta al establecer el dictamen fiscal en Guatemala, sería para presentarse ante la Administración Tributaria en Mayo o dos meses posteriores a la fecha de la fusión, transformación o liquidación, para que haya tiempo para efectuar la auditoría, considerando también el número de contribuyentes que estarían obligados a cumplir con esta norma y el número de profesionales en la disposición de prestar el servicio.

2.5.5. CONTRATACIÓN DEL AUDITOR

Por cuestiones de tiempo y oportunidad en la ejecución de procedimientos indispensables para opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es importante considerar la fecha oportuna en la cual se contratará el Contador

⁴³ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. 2000. Decreto No. 230 Código Tributario. Diario Oficial de El Salvador. Artículo 134.

Público que realizará la auditoría fiscal. Esto le permitirá ir avanzando en el desarrollo de sus pruebas, para que no se acumule el trabajo al final del año, y principalmente, que disponga de tiempo suficiente, para conocer la naturaleza de las operaciones que realiza el contribuyente, para planificar y ejecutar su revisión de una mejor forma.

Las fechas sugeridas para notificar a la Administración Tributaria la contratación del auditor tributario, son las siguientes:

- a) Las personas individuales o jurídicas obligadas a emitir dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta, régimen optativo, deberán informarlo ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros cinco meses del período a dictaminar. En el caso de las personas jurídicas, la contratación del auditor tributario será mediante asamblea de accionistas, y se informará a la Administración Tributaria, por medio del representante legal.
- b) Las personas individuales efectuarán la contratación por si mismas o mediante un apoderado legal, dentro de los primeros cinco meses del período a dictaminar.
- c) Las sociedades mercantiles o entidades en proceso de fusión, transformación o liquidación, contratarán auditor en la asamblea, en el momento de tomar el acuerdo.

El contribuyente informará o dará aviso a la Administración Tributaria, dentro de los 30 días siguientes a la fecha de la contratación del auditor, mediante un formulario específico, este mismo documento se puede utilizar para informar el cambio de un auditor por otro. La contratación y aviso surte efectos por un año, que deberá actualizarse por cada período.

Los contribuyentes obligados a presentar dictamen fiscal, pueden contratar auditor suplente o suplentes, que deberán reportarse en el mismo formulario del auditor titular. El formulario en cuestión estará firmado por el contribuyente, apoderado o representante legal y por el auditor titular y suplente si fuera el caso.

2.5.6. RENUNCIA DEL AUDITOR

De conformidad con el modelo vigente en El Salvador⁴⁴, una vez contratado el auditor, la Administración Tributaria se da por enterada a través del aviso o notificación que se envía para el efecto, y queda bajo la responsabilidad del profesional, presentar el informe correspondiente. En

⁴⁴ Ibid. Artículo 134.

México, es el contribuyente quien presenta el dictamen formulado por el contador público registrado, ante la Administración Tributaria.⁴⁵

Diferentes causas pueden dar lugar a la renuncia del compromiso por parte del Auditor o imposibilidad de cumplir con el compromiso, entre las cuales se indican las siguientes:

- Por pérdida de la independencia mental, al quedar vinculado a la empresa.
- Por liquidación o cierre del despacho profesional.
- Por fallecimiento.
- Por limitaciones en el alcance, impuestas por parte del contribuyente.

Con excepción de fallecimiento, el auditor estará obligado a presentar su renuncia ante el contribuyente por escrito, exponiendo sus razones. A su vez el contribuyente, dentro de los próximos diez días, deberá informar ante la Administración Tributaria, incluyendo el nombre del auditor que le sustituirá, mediante el formulario para el efecto, con la firma del contribuyente, apoderado legal, o representante legal y por el auditor sustituto.

En el caso de personas jurídicas, al formulario de nombramiento deberá adjuntarse copia autenticada de la contratación del auditor, por parte de la asamblea de accionistas.

2.5.7. PLAZO PARA QUE EL CONTRIBUYENTE NORMALICE SU SITUACIÓN

En los modelos vigentes se considera que al concluir la auditoría, se emite el informe. Normalmente se traslada una copia en calidad de borrador, para discutirla con el cliente.

En caso de que se detecte incumplimiento en las obligaciones tributarias, al revisar el borrador del informe, la normativa permite al contribuyente la oportunidad de aclarar o desvanecer situaciones en las que no esté de acuerdo con el Auditor. Si existen puntos que no logre aclarar o si el contribuyente manifiesta conformidad con los reparos del auditor, y demuestra que ha normalizado su situación, con la finalidad que el dictamen no se vea afectado, está contemplado en la norma.

Puede darse el caso, que el contribuyente no acepte las observaciones del Auditor y en consecuencia no esté dispuesto a pagar el impuesto omitido, según la determinación efectuada,

⁴⁵ Ministerio de Hacienda y Crédito Público MX. 1984. Reglamento del Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Diario Oficial de la Federación. Artículo 32.

en cuyo caso procederá a evidenciar en su dictamen las situaciones a efecto que la Administración Tributaria, pueda darles el seguimiento adecuado, previendo inclusive que el contribuyente haga uso de su derecho de defensa.

Con un tanto de flexibilidad se otorga un plazo al contribuyente para que normalice las situaciones reveladas en el dictamen fiscal, el cual podría ser de dos meses, tiempo en el cual se espera que el contribuyente rectifique y pague los impuestos que tiene pendientes, lo cual le representaría para el caso de Guatemala reducción de multas de la forma siguiente:

DESCRIPCIÓN	BASE LEGAL CÓDIGO TRIBUTARIO ⁴⁶	MULTA	REBAJA POR PRESENTACIÓN EN FORMA VOLUNTARIA
Omisión del pago de Tributos	Artículo 88 y 89	100% del importe del tributo omitido	75%

Inclusive en la legislación se llega a considerar que si hay infracción, cuya sanción es el cierre temporal o definitivo del negocio, o bien en algunos casos multa y prisión, mediante el dictamen fiscal el contribuyente se puede evitar este tipo de sanciones más severas.

2.5.8. FORMA DE PRESENTACIÓN DEL INFORME DEL AUDITOR

El informe del auditor, puede presentarse en una de las formas siguientes:

- En papel
- Electrónico

En México, el dictamen fiscal y los anexos que forman parte de este informe, se enviarán mediante documentos digitales a la Administración Tributaria a más tardar durante el mes de mayo del año siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate, atendiendo las reglas de carácter general establecidas, tanto el contribuyente como el contador público registrado, deberán incorporar en dichos documentos, sus firmas digitales. Posteriormente recibirán el acuse de recibo con sello digital en forma inmediata a la recepción, previa validación de la documentación referida⁴⁷.

⁴⁶ Congreso de la República de Guatemala. 1991. Decreto Número 6-91, Código Tributario y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículos 88 y 91.

⁴⁷ Ministerio de Hacienda y Crédito Público MX. 1984. Reglamento del Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Diario Oficial de la Federación. Artículo 49.

Si se diera la vigencia de este informe en Guatemala, al inicio se puede dejar opcional la forma de presentación del informe del auditor, es decir en papel o por medio electrónico, sin embargo es conveniente que la Administración Tributaria desarrolle los medios y las facilidades, para que se pueda presentar en forma electrónica, como se da actualmente en el modelo citado. Permitiendo la facilidad de captar, almacenar y verificar la información, así también para agilizar el trabajo de inspección y aprovechamiento de las bases de datos.

En Guatemala, con la vigencia del Decreto 47-2008⁴⁸, publicado en el Diario de Centro América el 23 de septiembre de 2008, ya existe un reconocimiento jurídico para darle validez a las comunicaciones y firmas electrónicas, para presentar de esta forma el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, al momento de entrar en vigencia.

2.5.9. SOPORTE Y ANEXOS QUE SE ADJUNTAN AL DICTAMEN FISCAL

En el tema del dictamen fiscal, la opinión es el punto principal del informe, sin embargo también se debe acompañar anexos e información adicional, que constituye un complemento, que a la Administración Tributaria le permite revisar internamente y validar la información presentada por el auditor.

Entre la información que se acompaña en anexos, de conformidad con el modelo vigente en México⁴⁹ y El Salvador⁵⁰ se indica la siguiente:

- a) Análisis comparativo de las cuentas y subcuentas del costo de ventas, costo de producción o construcción, gastos de fabricación, gastos de ventas, gastos de administración, gastos financieros, o aquellas cuentas similares, de conformidad con la naturaleza de las operaciones que realiza el contribuyente, excepto cuando el período del dictamen sea menor a un año. El análisis comparativo incluye año actual y año anterior.

⁴⁸ Congreso de la República de Guatemala. 2008. Decreto Número 47-2008, Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas. Diario Oficial de Centro América.

⁴⁹ Ministerio de Hacienda y Crédito Público MX. 1984. Reglamento del Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Diario Oficial de la Federación. Artículo 50 y 51.

⁵⁰ Ministerio de Hacienda, SV. 2006. Decreto Número 117, Reglamento de Aplicación del Código Tributario y sus Reformas. Diario Oficial de El Salvador. Artículo 67.

- b) La descripción de los impuestos que se han acreditado al Impuesto Sobre la Renta, indicando el monto del impuesto, los impuestos acreditados con el número de formulario, descripción del impuesto, fecha del formulario.
- c) Conciliación entre el resultado contable y fiscal presentado por el contribuyente y los saldos según el Auditor, de los rubros siguientes:
- Ganancia Contable y Renta Imponible
 - Gastos no Deducibles
 - Rentas Exentas
 - Cálculo del Impuesto Sobre la Renta de las ganancias del giro normal y de las ganancias de capital.
 - Determinación de deducciones que procedan en el período que se dictamina, proveniente de ejercicios anteriores: pérdidas de capital, cuentas incobrables y otras.
- d) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado. En caso de existir diferencias, indicar claramente si obedecen a omisión en el Impuesto Sobre la Renta. Debiéndose señalar también los conceptos de actos o actividades por los que no se está obligado al pago o traslado del impuesto, según sea el caso, que originen diferencia entre los ingresos gravados por el Impuesto Sobre la Renta y el valor de los actos o actividades gravados con el Impuesto al Valor Agregado, o ambos según se trate.
- e) Relación de impuestos, pagos a cuenta, retenciones del impuesto pendientes de pago al cierre del período a dictaminar. Indicando el importe, fecha de pago y los saldos que no fueron pagados a la fecha de emisión del informe. Si el contribuyente tiene convenios de pago de impuestos, deberá indicarlo en el informe incluyendo la fecha de autorización, condiciones de pago y pagos pendientes.
- f) Comparativo de inventarios físicos, incluyendo cifras determinadas por auditoría, valuadas por el método legal, con las cifras según los registros contables, y el tratamiento fiscal dado a las diferencias correspondientes.
- g) Cuadro de activos fijos, adiciones, bajas y depreciación, incluyendo un detalle de los activos fijos y la depreciación gasto y acumulada, saldos a inicio y a final del período dictaminado, ajustes si hubiere.

- h) Resumen de antigüedad de saldos de cuentas y documentos por cobrar a clientes, y su clasificación de acuerdo a los criterios de morosidad del contribuyente, valores reportados como deducibles por cuentas incobrables, procedencia de su deducción de conformidad con los requisitos establecidos en la Ley, tratamiento de la estimación para cuentas incobrables, si hubiese.
- i) Detalle de costos, gastos o créditos fiscales objetados de conformidad con la auditoría. Ingresos afectos no declarados o reportados incorrectamente, especificando fecha, número de documento contable, identificación del registro contable o auxiliar que ampare la cifra. Detalle de las obligaciones tributarias formales y sustantivas incumplidas, el monto del impuesto omitido, indicando el fundamento legal.
- j) Cualquier anexo adicional, que a juicio del profesional sea necesario adjuntar, deberá presentarse en forma clara, concisa, de manera que sustente adecuadamente el monto del reparo efectuado por el auditor.
- k) En los casos de fusión de sociedades el modelo vigente en México⁵¹, sugiere ofrecer la información siguiente:
- Relación de los accionistas de la sociedad que surja o subsista con motivo de la fusión, indicando su participación accionaria a la fecha en que se realizó la fusión, así como el número, valor nominal y naturaleza de las acciones que conforman el capital social.
 - Relación al término de cada uno de los dos ejercicios siguientes al de la fusión, de los accionistas de la sociedad que surja o subsista con motivo de la misma, indicando su participación accionaria, así como el número, valor nominal y naturaleza de las acciones que conforman el capital social.

Cabe aclarar que en los países citados, el dictamen fiscal está vigente para todos los impuestos, y los anexos que se deben adjuntar al informe, incluyen información a detalle de cada uno de estos: impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, impuesto al activo, contribuciones federales (en México), comercio exterior, bebidas alcohólicas (El Salvador).

⁵¹ Ministerio de Hacienda y Crédito Público MX. 1984. Reglamento del Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Diario Oficial de la Federación. Artículo 51.

En la propuesta sugerida para Guatemala, se hace énfasis en la información relacionada únicamente con la determinación de la base imponible al Impuesto Sobre la Renta y el cumplimiento de las obligaciones inherentes como agente retenedor de este impuesto. Además se considera conveniente solicitar:

- a) Monto total de los gastos efectuados por el contribuyente, y porcentaje de los gastos examinados en detalle por parte del auditor.
- b) Diferencial cambiario gasto, detalle de los pagos efectuados a proveedores, que han originado el gasto.
- c) Base de cálculo de los cargos diferidos, fecha de origen del saldo, análisis de la procedencia de los cargos diferidos, porcentaje de amortización.
- d) Cédula para comprobar la revisión de los límites de gastos deducibles, de conformidad con lo establecido en el artículo 38 de la Ley, aplicable para sueldos, indemnizaciones, intereses, donaciones, honorarios, viáticos, regalías.
- e) Tratamiento del límite de gastos deducibles, de conformidad con lo establecido en el Artículo 39.

Si el auditor llega a la conclusión que hay omisión en el cumplimiento de la obligación tributaria, al punto de reflejarlo en su informe, y el contribuyente decide no regularizar su situación tributaria, será con base a esta información, que la Administración Tributaria le dará seguimiento al caso, por la vía administrativa.

2.6. SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO

De implementarse el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, será necesario considerar las sanciones por incumplimiento con las disposiciones legales, ya sea de parte del contribuyente o por parte del auditor contratado, tal y como está tipificado en los modelos.

Estas nuevas infracciones y sanciones deberán incluirse en el Código Tributario, también deberán sancionarse con mayor drasticidad, por parte del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas o del Colegio de Contadores Públicos y Auditores, como se plantea en la siguiente propuesta:

Incumplimientos relacionados con el Dictamen Fiscal

Constituyen infracciones tributarias las siguientes:

- a) No presentar el dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta, cuando este es de carácter obligatorio.
- b) Presentar el dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta, después del plazo establecido o presentarlo en forma incompleta.
- c) Cuando la Administración Tributaria establezca mayor cantidad de impuesto al reportado por el contribuyente.

2.6.1. MÉXICO

En el modelo vigente en México, entre las sanciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, están las siguientes:

Sanciones para el Contribuyente

Artículo 83. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

X. No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-a de este código, o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

Artículo 84. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

IX. De \$8,570.00 a \$85,740.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X.

Sanciones para el Contador Público y Auditor

Artículo 52 (...)

Cuando el contador público no de cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su

registro, conforme al reglamento de este código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión (...)

Cuando la formulación de un dictamen o declaratoria se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante, se procederá a la cancelación del registro del contador público, previa audiencia, conforme al procedimiento establecido en el Reglamento de este Código.

El Reglamento de Aplicación al Código Fiscal de la Federación, amplía sobre las sanciones por incumplimiento a las disposiciones establecidas en el Código Fiscal con relación al dictamen fiscal, las siguientes:

Artículo 57. La Secretaría amonestará al contador público, suspenderá o cancelará su registro, de acuerdo al último párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo siguiente:

I.- Se amonestará al contador público cuando:

- a) Se presente incompleta la información requerida en el informe del dictamen fiscal, en el plazo y forma establecida.
- b) La información del dictamen, presentada en disco magnético flexible en dos tantos, no coincida entre un disco y otro.
- c) No cumpla con adjuntar la información requerida al dictamen fiscal, exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original requerida.
- d) No cumpla con comunicar a la Administración Tributaria, el cambio de datos obtenidos en su solicitud, en cuyo caso la autoridad procederá a amonestarlo por cada trimestre que transcurra sin que cumpla con dicha obligación.

II.- La suspensión procederá por cualquiera de los siguientes motivos:

- a) Formule el dictamen en contravención a los requerimientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, o que no adjunten los anexos requeridos como parte del informe. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- b) El contador público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.

- c) No exhibir los papeles de trabajo, en cuyo caso la suspensión será de uno a dos años.
- d) No formule el dictamen debiendo hacerlo. En este caso la suspensión podrá ser hasta por dos años.
- e) Presente disco magnético flexible sin información. En este caso la suspensión será hasta por dos años.
- f) Presente disco magnético flexible, que no integre la información conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita la Secretaría, en cuanto a paquete utilizado, estructura y denominación de archivos y manejo de índices y subíndices fijos para determinadas cuentas y subcuentas. En este caso la suspensión será hasta por un año.
- g) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal. En este caso, la suspensión durará el tiempo en el que el contador se encuentre sujeto a dicho proceso.

III.- La cancelación procederá cuando:

a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales.

Para estos efectos se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.

b) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

Artículo 58. Cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:

I.- Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.

II.- Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

2.6.2. EL SALVADOR

En el modelo vigente sobre el Dictamen Fiscal en El Salvador⁵², se considera como infracción el incumplimiento a las obligaciones siguientes:

Sanciones para el Contribuyente

- a) No nombrar auditor para emitir dictamen fiscal o nombrarlo fuera del plazo establecido.
- b) No dar aviso del nombramiento o renuncia del auditor o informarlo fuera del plazo establecido.
- c) No proporcionarle información al auditor nombrado, o proporcionarla en forma incompleta.
- d) Las sanciones por ajuste en la determinación de la base imponible, recaerán sobre el contribuyente, así también el pago de multas, intereses y recargos. No obstante las revisiones en primera instancia se harán con los Contadores Públicos y Auditores.

En la norma en mención, el término auditor nombrado se utiliza como sinónimo de auditor contratado con aviso a la Administración Tributaria de su contratación.

Sanción: Multa del 0.5% sobre el patrimonio o capital contable menos superávit por revalúo no realizado, no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales.

El salario mínimo diario en el Salvador, vigente a partir del 15 de noviembre 2007, varía en función del tipo de actividad económica así: comercio y servicio \$6.10 equivalente a \$183 mensuales, industria \$5.97 equivalente a \$179.10 mensuales, maquila \$5.40 equivalentes a \$162 mensuales.

Sanciones para el Contador Público y Auditor

El modelo vigente en El Salvador, establece las siguientes sanciones⁵³:

- a) Cuando el auditor no cumpla con su obligación de presentar el dictamen en el plazo acordado, el contribuyente deberá dar aviso a la Administración Tributaria, en cuyo caso las multas recaerán sobre el auditor.

Sanción: Multa de doce salarios mínimos mensuales.

⁵² Ministerio de Hacienda, SV. 2006. Decreto Número 117, Reglamento de Aplicación del Código Tributario y sus Reformas. Diario Oficial de El Salvador. Artículo 249.

⁵³ Ibid. Artículo 248.

b) Presentar el Dictamen e informe Fiscal, fuera del plazo establecido por la Administración Tributaria.

Sanción: Multa de nueve salarios mínimos mensuales.

c) El Dictamen no cumple con los requisitos establecidos en la normativa.

Sanción: Multa de cuatro salarios mínimos mensuales.

d) No atender los requerimientos que formule la Administración Tributaria en los plazos establecidos, incluyendo los papeles de trabajo que soportan la auditoría.

Sanción: Multa de doce salarios mínimos mensuales.

Se puede apreciar la drasticidad con la que México está sancionando las desviaciones a las normas tributarias que dan origen al dictamen fiscal, en comparación con las sanciones establecidas en El Salvador.

2.6.3. GUATEMALA

Sanciones para el Contribuyente

Al establecerse el dictamen fiscal en Guatemala, nuevas infracciones y las sanciones, deberían incluirse en el Código Tributario, en el Artículo 94:

1. Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria de la contratación del auditor que emitirá el dictamen fiscal, dentro del plazo establecido en la Ley (que dé origen al dictamen fiscal)

Sanción: Multa de treinta quetzales (Q.30.00 por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales (Q.1,000.00)

En este caso, la propuesta sería ampliar el numeral 1, del artículo en mención.

2. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida.

Sanción: Multa de Q.1,000.00 por cada vez que sea citado y no concurriere.

La propuesta sería, ampliar el numeral 10, del artículo en mención.

3. La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.

Sanción: Multa de Q.5,000.00 la primera vez, una multa de Q.10,000.00 la segunda vez y Q.10,000.00 la tercera vez, más el 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos, esta sanción se aplicará por cada vez que incumpla con su obligación.

La infracción y sanción, ya está vigente en el Numeral 13, del Artículo en mención, que aplicaría también al dictamen fiscal, al momento de entrar en vigencia.

El impuesto omitido, que llegara a determinar la Administración Tributaria, a contribuyentes que han presentado dictamen fiscal, y las multas correspondientes, se cobrarían al contribuyente. Si se llegara a comprobar negligencia por parte del profesional, el castigo sugerido para el contador público y auditor, sería la amonestación de parte de parte del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas o del Colegio de Contadores Públicos y Auditores, dejarlo inactivo para emitir este tipo de informes por un tiempo determinado, o la suspensión definitiva para el ejercicio de la profesión, además de las sanciones de tipo pecuniario, que establece el órgano colegiado.

Sanciones para el Contador Público y Auditor

Si se llegara a establecer el dictamen fiscal en Guatemala, los Estatutos del Colegio de Profesionales de Ciencias Económicas podrían regular las sanciones por incumplimiento a las normas de ética, en relación a las obligaciones de los profesionales:

- “b) Ajustar su conducta a las normas de la ética profesional, conforme al Código respectivo.
- c) Mantener el prestigio de la profesión.
- d) Observar las leyes y exigir su cumplimiento tanto en el ejercicio de la profesión como en el desempeño de cargos o empleos públicos.”⁵⁴

Las sanciones establecidas en los Estatutos del Colegio de Profesionales de Ciencias Económicas en caso de incumplimiento de los profesionales, son las siguientes:

“Artículo 44º. SANCIONES. Las sanciones que las autoridades del colegio pueden imponer son las siguientes: sanción pecuniaria, amonestación privada, amonestación pública, suspensión temporal en el ejercicio de su profesión y suspensión definitiva. La suspensión temporal en ningún caso puede ser mayor de un año. La suspensión definitiva implica la pérdida de la condición de colegiado.

⁵⁴ Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas Guatemala.1972. Estatutos del Colegio de Profesionales de Ciencias Económicas. Fondo de Cultura Editorial. Artículo 43.

Artículo 45°. PROCEDIMIENTO. Las sanciones especificadas en el artículo anterior deben ser acordadas por el Tribunal de Honor y enviadas a la Junta Directiva para su aprobación, salvo el caso de suspensión temporal que será aprobada por la Asamblea General, con el voto de por lo menos veinticinco por ciento (25%), del total de colegiados activos.

Artículo 47°. GRADACIÓN. La sanción pecuniaria debe regularse entre un mínimo de cien quetzales (Q.100.00) y un máximo de cinco mil quetzales (Q.5,000.00) de acuerdo a la gravedad de la falta.”⁵⁵

La propuesta sería que las desviaciones al dictamen fiscal establecidas por la Administración Tributaria, y en base a los papeles de trabajo, las notificaría al Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas o Colegio de Contadores Públicos, para aplicación de las sanciones correspondientes.

2.7. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA TRIBUTARIA PARA EMITIR DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN OPTATIVO

Para emitir un dictamen fiscal, es necesario dirigir la auditoría al cumplimiento de los aspectos fiscales que afectan al contribuyente en particular.

2.7.1. AUDITORIA QUE PERMITE LA EMISIÓN DEL DICTAMEN FISCAL

Se entiende por Auditoría Tributaria: “Controlar y evaluar la estrategia tributaria de acuerdo a las necesidades y requerimientos de la Empresa y sus Propietarios. Bajo un prisma de control, maximizar los beneficios de la Empresa y sus propietarios aplicando un plan positivo adecuado. Analizando en forma concreta casos y situaciones reales de planificación tributaria, acorde con las características del Cliente. Asimismo considerar adecuadamente la variable tributaria en la evaluación de proyectos. Recalcular declaraciones de impuestos tanto mensuales como anuales, aplicando adecuadamente la normativa y haciendo uso adecuado de todos los créditos y rebajas que existen. Evaluamos y mensuramos sus contingencias tributarias.”⁵⁶

La auditoría fiscal, también se define de la forma siguiente: “Es la evaluación de la información financiera, declaraciones de impuestos y otras fuentes y documentos de información, de un período

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Disponible en: <http://www.keystones.cl/planYauditoria.htm>

determinado con el objeto de establecer si se ha cumplido con las disposiciones fiscales y si existen contingencias que puedan afectar las operaciones de la entidad.”⁵⁷

Un breve resumen de los procedimientos que incluyen una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias son los siguientes:

- Planeación
- Obtención de evidencia suficiente
- Supervisión del trabajo efectuado, cuando se delegan funciones.
- Emisión del dictamen fiscal

2.7.2. PLANEACIÓN

“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.”⁵⁸

En esta fase de la auditoría tributaria, el auditor requiere de un plan global de auditoría o memorando de planeación. Entre los asuntos a cubrir en el plan, están los siguientes:

- Conocimiento del negocio: incluyendo la actividad económica que realiza el contribuyente, el proceso productivo, establecer si realiza actividades en más de un componente (Ejemplo: sucursales).

El conocimiento del negocio del cliente que debe tener el auditor comprende:

- Estructura de la Organización: incluye revisión del organigrama, manuales de funciones, descriptores de puestos clave, etc.
- Operaciones y estructura legal: organización jurídica, escritura de constitución, lectura de actas de asamblea, declaraciones de impuestos de años anteriores, entre otros.
- Condiciones económicas y de la industria: incluye conocimiento básico sobre las condiciones económicas, cambios tecnológicos y las condiciones competitivas que afectan las operaciones de un cliente.

⁵⁷ IGCPA (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores). 1996. Guía de Auditoría No. 1 Conceptos Básicos de Auditoría Interna. p.5.

⁵⁸ Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. 2000. Normas Internacionales de Auditoría. Trad. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México. p.603.

- Función de la auditoría interna: para establecer el grado en que los auditores internos están involucrados en controlar el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente.
- Comprensión de la estructura de control interno y sistema de contabilidad
- Riesgos e importancia relativa
- Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos
- Coordinación, dirección y supervisión del trabajo de auditoría

No menos importante es el programa de auditoría, en el cual se expone la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados. En la elaboración del programa hay que considerar la evaluación del control interno, riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, así como el tiempo asignado para efectuar pruebas de cumplimiento de control interno y pruebas sustantivas.

2.7.3. OBTENCIÓN DE EVIDENCIA SUFICIENTE

“El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría”.⁵⁹

“Para obtener evidencia suficiente, el auditor debe aplicar procedimientos que proporcionen una seguridad razonable de detectar incumplimientos importantes. La determinación de estos procedimientos y evaluar la suficiencia de la evidencia obtenida son aspectos de juicio profesional.”⁶⁰

La suficiencia es la cantidad de evidencia obtenida, que le permita sustentar su opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por lo tanto, en una revisión de carácter selectivo, estará enfocada a cubrir las partidas más significativas.

En esta fase de la auditoría tributaria, deben documentarse adecuadamente las pruebas de auditoría efectuadas para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que en estas pruebas se fundamentará para emitir el dictamen fiscal. Es importante tomar en cuenta, que la Administración Tributaria, en su función de ente fiscalizador, se reserva el derecho de revisar los papeles de trabajo del auditor, para establecer si cumplió a cabalidad con los procedimientos de auditoría que le permitan emitir el dictamen fiscal.

⁵⁹ Ibid. p.147.

⁶⁰ Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, El Salvador. 2002. Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias. Disponible en <http://www.minec.gob.sv/>

Como parte de los procedimientos de auditoría tributaria, debe incluir la revisión de las comunicaciones entre el cliente y la Administración Tributaria, así como investigar acerca de fiscalizaciones en proceso o concluidas, cuyo resultado está pendiente de comunicación.

2.7.4. SUPERVISIÓN

La supervisión es tan importante dentro de la auditoría tributaria, tomando en cuenta que por el volumen de transacciones, el auditor tributario especialista, tendrá que delegar ciertas pruebas en el personal de auditoría, por lo que deberá ser cuidadoso en la supervisión de cada una de las tareas delegadas, para asegurarse que las pruebas fueron ejecutadas cuidadosamente.

2.7.5. PROCEDIMIENTOS PARA EFECTUAR LA AUDITORÍA QUE PERMITE LA EMISIÓN DEL DICTAMEN FISCAL

El dictamen fiscal en el régimen optativo, incluye pruebas específicas, que le permiten al auditor, llegar a una conclusión, sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente inscrito en este régimen, entre los procedimientos a realizar, están los siguientes:

BALANCE GENERAL

Cuentas por Cobrar: hay que verificar que la estimación para cuentas incobrables no exceda del porcentaje máximo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Si la empresa registra las cuentas incobrables por el método indirecto, al dar de baja saldos irre recuperables o por el método directo al causar el gasto, hay que verificar si están documentados los procedimientos de cobro, para establecer si se trata de pérdidas reales.

En algunos casos, en esta cuenta se registran préstamos elevados a cargo de los inversionistas, que realmente representan retiros de utilidades, pendientes de documentar, para omitir el pago de timbres fiscales, mediante el concepto de dividendos. Estas cuentas no forman parte de la base para el cálculo de las cuentas incobrables.

Inventarios: este rubro se relaciona con el costo de ventas, cuentas de especial importancia en la determinación del resultado.

Para emitir una opinión limpia sobre los estados financieros, en una empresa comercial o industrial, es recomendable que el auditor esté presente en la toma física de inventarios, ya que en base a las unidades físicas existentes al cierre, se procederá a la valuación de las mercancías. La

participación del auditor en la toma física de inventarios o las pruebas que pueda efectuar sobre este rubro y su conclusión sobre el mismo, está relacionada con el tipo de opinión que emitirá sobre la razonabilidad de los estados financieros. Esta es una razón importante, que amerita la contratación del auditor en los primeros meses del año, para que pueda planificar con tiempo, la oportunidad de los procedimientos, en este caso, de su participación en la toma física de inventario.

Puede darse el caso, que la empresa presente el inventario subvaluado, con la finalidad de incrementar el costo de ventas y disminuir el resultado, por lo que mediante pruebas físicas y revisión de la determinación del costo unitario, se puede establecer esta situación.

En la valuación del inventario, hay que verificar el método utilizado, especialmente si es el registrado ante la Administración Tributaria, para lo cual conviene efectuar pruebas selectivas del método de valuación.

Para las empresas que tienen la política contable de crear una provisión para inventarios obsoletos, hay que tener presente, que el gasto causado de tales reservas, constituye gasto no deducible al Impuesto Sobre la Renta.

Activos Fijos: la importancia de este rubro, en la determinación del resultado, es por las depreciaciones, y otros gastos que causan estos bienes, tales como consumo de combustible, reparaciones y mantenimiento de vehículos, maquinaria e inmuebles, pago de impuesto de circulación de vehículos, impuesto único sobre inmuebles, seguros. En este sentido, hay que verificar si llevan un registro adecuado para establecer los activos que están sujetos a depreciación, si están utilizando los porcentajes legales establecidos para depreciar, si los activos se están depreciando en el tiempo establecido, ya que cuando se dejan de depreciar activos en un período se pierde el derecho de registrar el gasto en un período posterior. En la integración de los activos fijos, será importante establecer si están relacionados con la actividad generadora de rentas, para determinar la deducibilidad de los gastos causados por estos bienes.

Al registrar activos como vehículos, inmuebles, que no generan rentas afectas, con la finalidad de recuperar el Impuesto al Valor Agregado de estos bienes y por consiguiente la depreciación que estos causan en el tiempo, o causar gastos de mantenimiento, seguros, combustible, tendrá incidencia en el dictamen, en función de la materialidad de las cifras.

Gastos Pagados por Anticipado: en esta cuenta se registran desembolsos cuyo beneficio se espera en un plazo de un año, que excede a la fecha de cierre de período contable. Aunque las facturas hagan referencia al período actual, el beneficio se espera obtener para el próximo período.

Tal es el caso de arrendamientos, publicidad en algunos casos, seguros. Hay que estar atentos a verificar que la parte proporcional correspondiente al siguiente período, esté registrada como un gasto anticipado y no como gasto.

Cargos Diferidos: en este rubro se registran desembolsos efectuados, cuyo beneficio se espera en varios períodos, la técnica contable permite registrar este gasto en forma proporcional a los diferentes periodos. El auditor deberá tener la capacidad de identificar este tipo de cargos, de los gastos normales del período, que se pretenden ocultar, para no perder la deducibilidad de acuerdo a lo establecido en el Artículo 39 inciso j) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La amortización de cargos diferidos está permitida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que la revisión consistirá en verificar si se están amortizando en los porcentajes establecidos en la ley.

Impuestos Acreditables: para las empresas que registran en esta cuenta los diferentes impuestos pendientes de acreditamiento, pueden incluirse el Impuesto al Valor Agregado, Pagos Trimestrales de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Extraordinario Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Es importante verificar si estos impuestos se han calculado y presentado de conformidad con el método registrado ante la Administración Tributaria y si las cantidades que se han acreditado en los formularios, están sustentados mediante remanentes reales de impuestos. En relación a los impuestos acreditables, además de verificar que estén documentados mediante formularios debidamente reportados ante la Administración Tributaria, también hay que verificar que estos se encuentren vigentes, es decir que no han prescrito.

Pasivo a Corto Plazo: en esta sección del pasivo, conviene revisar si las obligaciones son reales, deberá revisar que cumplan con requisitos fiscales, pero además la fecha de pago, que se pueda verificar mediante cheque a nombre del proveedor, el endoso del cheque, o si el pago es en efectivo, el detalle de número de facturas, que permitieron obtener el efectivo para efectuar el pago. Facturas con varios meses de antigüedad, por valores elevados, especialmente por concepto de servicios, o compras locales de productos que no ingresaron al sistema de inventarios, deben llamar la atención del auditor, ya que podrían estar asociadas al delito de estafa mediante informes contables o defraudación tributaria⁶¹.

Provisiones laborales, asegurarse que estén calculadas sobre la base de los porcentajes establecidos en materia laboral, ya que están directamente relacionados con el gasto.

⁶¹ Congreso de la República de Guatemala. 1973. Decreto Número 17-73, Código Penal y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 271 y Artículo 358 "A".

En esta sección hay que verificar si los impuestos retenidos se han pagado oportunamente, incluyendo Retenciones de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Retenciones de Impuesto al Valor Agregado. Si bien es cierto no están relacionados con la determinación del resultado, no se puede negar que el cliente, adquiere compromisos ante la Administración Tributaria en su calidad de agente retenedor.

Préstamos a Largo Plazo: verificar que estén respaldados en un contrato de préstamo, que haya ingresado a las cuentas bancarias de la empresa, hay que realizar pruebas para verificar los intereses gasto, que la tasa de interés no exceda de la tasa máxima que cobra la Administración Tributaria a los contribuyentes, para efectos de deducibilidad y determinación de la base imponible al impuesto.

ESTADO DE RESULTADOS

Ventas: este rubro está relacionado con el Impuesto al Valor Agregado, por lo que se deberá verificar, que el total de ventas e ingresos reportados en el Estado de Resultados coincida con las cifras de ventas reportadas en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, después de deducir las rentas exentas, entre las que se incluyen los intereses bancarios, reclamos al seguro.

Intereses Bancarios (Producto): este rubro está exento al Impuesto Sobre la Renta, siempre que haya pagado el Impuesto Sobre Productos Financieros, sin embargo es necesario efectuar pruebas, para establecer si los ingresos registrados en este rubro, realmente corresponden al concepto en mención.

Gastos Deducibles: los gastos deducibles se encontrarán registrados en diferentes rubros tales como Costo de Ventas, Gastos de Administración, Gastos de Venta, Gastos Financieros. Será necesario efectuar pruebas para revisar los gastos o desembolsos más significativos, verificando varios aspectos, entre los que se mencionan los siguientes:

- Que sean gastos necesarios para generar rentas afectas y que estén relacionados con el giro normal del negocio. Este es un concepto de trascendencia, toda vez que independientemente de que los gastos estén documentados adecuadamente, tienen que estar relacionados con la actividad normal de la empresa, y cumplir con el requisito de generar rentas afectas al Impuesto Sobre la Renta.
- El costo de ventas es un rubro importante en la determinación del resultado, por tal razón hay que revisar si está relacionado con las ventas reportadas. En empresas con pérdida o margen

muy reducido de ganancia bruta, puede estar relacionado con ventas no reportadas, mientras que el costo de ventas si se ha reportado en su totalidad.

- En el costo de ventas suele pasar desapercibido el registro del autoconsumo, muestras y faltantes, los cuales causan Impuesto al Valor Agregado, y sin este requisito, se convierten en Gastos no Deducibles al Impuesto Sobre la Renta. Situaciones de esta naturaleza pueden determinarse mediante pruebas globales de costo de ventas, así también mediante el examen de partidas específicas, inusuales o a través del examen a ajustes en los registros contables.
- Los gastos deben corresponder al período contable objeto de revisión.
- Que los gastos estén debidamente documentados.
- Que se encuentren dentro de los límites de gastos establecidos en el Artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tal es el caso de dietas, cuentas incobrables, depreciaciones, amortizaciones, prestaciones laborales, sueldos de los accionistas, intereses sobre préstamos bancarios, entre otros.
- Cumplimiento de la bancarización: con la vigencia del Decreto 20-2006, Artículo 20 a partir de Agosto 2006, los pagos realizados por los contribuyentes que tengan por finalidad respaldar costos y gastos deducibles o aquellos egresos con efectos tributarios, que sean mayores a Q.50,000.00, deberán realizarse por cualquier medio establecido por el sistema bancario, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo.⁶² Es decir, que será necesario que se realice el pago, para que el gasto formalizado mediante factura contable, sea considerado como deducible.

Gastos no Deducibles: diferentes factores pueden afectar a la empresa, al punto de efectuar gastos, sin que estos se puedan deducir al Impuesto Sobre la Renta. Entre los más importantes, son todos los gastos que se apartan de las condiciones indicadas en el punto anterior. Sin embargo hay que evaluar la naturaleza de estos gastos, ya que pueden darse situaciones que conllevan omisión en el pago de otros impuestos, tal es el caso de Impuesto al Valor Agregado, Derechos Arancelarios.

- Compras o pagos de servicios que no tienen documento legal de respaldo, además de que no se puede registrar el gasto como deducible, hay omisión en el Impuesto al Valor Agregado, sujeto a una sanción diferente.

⁶² Congreso de la República de Guatemala. 2006. Decreto Número 20-2006, Disposiciones para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Diario Oficial de Centro América. Artículo 20.

- Importaciones que no pagaron Derechos Arancelarios, ni Impuesto al Valor Agregado.

La auditoría tributaria para emitir un dictamen fiscal en el Impuesto Sobre la Renta, no se puede limitar a un rubro específico, ya que como se ha podido apreciar, el resultado está relacionado con transacciones de ingreso y gasto, pero hay que revisar cómo es que se ha llegado a establecer el resultado.

En virtud de lo anterior, el cuidado y diligencia profesional del auditor, deberá ponerse de manifiesto en la calidad de los papeles de trabajo, de manera que permitan comprobar la aplicación de los diferentes procedimientos de auditoría necesarios para estar en condiciones de emitir un dictamen fiscal sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo.

El Auditor debe conservar su independencia mental, no está a favor del Estado, ni a favor del Contribuyente, y sus papeles de trabajo deberán revelar esta posición, aún cuando sea el contribuyente quien paga sus honorarios.

2.7.6. OBTENCIÓN DE LA CARTA DE REPRESENTACIÓN

Definición

La Carta de Representación, es el documento en el cual la autoridad superior de la entidad auditada, reconoce haber puesto a disposición del auditor, la información requerida, así como cualquier hecho significativo ocurrido durante el período examinado, hasta la fecha de la terminación del trabajo de campo.

Las representaciones por escrito solicitadas a la administración pueden ser limitadas a asuntos que se consideren de importancia relativa ya sea individual o colectivamente para los estados financieros, que han servido de base para determinar la obligación fiscal.

Las representaciones emitidas por la administración no sustituyen la evidencia de auditoría que el auditor pudiera obtener en condiciones normales. Ejemplo: para determinar el costo histórico de una maquinaria, la factura emitida por el proveedor, el cheque de pago al proveedor, constituyen la evidencia documental, que no podrá sustituirse por una representación de la administración.

Si una representación de la administración se contradice con otra evidencia de auditoría, el auditor debe investigar las circunstancias, para determinar la autenticidad de la información, y reconsiderar la confiabilidad de otras representaciones hechas por la administración.

Objetivo

La Carta de Representación tiene como objetivo, obtener de la autoridad superior de la entidad auditada, evidencia escrita para comprobar la veracidad y confiabilidad de la información proporcionada, y confirmar que durante el proceso de la auditoría:

- Toda la información requerida fue presentada a los auditores.
- Todo hecho significativo ocurrido fue informado oportunamente.

Responsables

El auditor debe velar porque en la planificación específica de cada auditoría, se incluya como procedimiento, la obtención de la carta de representación, en cumplimiento con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Este documento se obtiene al concluir el trabajo de campo y antes de la emisión del informe definitivo del auditor.

Procedimiento

De acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, el auditor debe obtener una carta de representación de la autoridad superior de la entidad auditada.

Oportunidad de la Carta de Representación

El encargado de la Auditoría Tributaria debe preparar en un tiempo prudencial el borrador de la carta, para que al concluir el trabajo de campo se obtenga sin inconvenientes.

Aunque existe un formato, este se debe adaptar de acuerdo a las circunstancias específicas, relacionadas con el trabajo que se está realizando.

La Carta de Representación debe ser solicitada por escrito a la máxima autoridad de la entidad auditada, a la cual se debe adjuntar el modelo con la información requerida.

El documento en mención, debe estar firmado por la autoridad superior de la entidad auditada, debe ser dirigida a la autoridad máxima del Despacho que está realizando la auditoría o al Auditor que firmará el dictamen.

Contenido de la Carta de Representación

Las representaciones de la administración pueden ser verbales y escritas. Las representaciones verbales forman parte de los papeles de trabajo, documentadas mediante un resumen de las discusiones verbales con la administración o de representaciones por escrito de parte de la administración. Las escritas constituyen evidencia de mejor calidad en relación a una representación verbal y pueden presentarse de la siguiente forma:

- a. Carta de representación de la administración
- b. Una carta del auditor, explicando la comprensión de las representaciones de la administración, con acuse de recibido y confirmada por la administración,
- c. Minutas importantes de juntas del consejo de directores de la entidad auditada o similar o una copia firmada de los estados financieros.

Contenido básico de una carta de representación de la administración:

- Debe dirigirse al auditor, incluyendo información específica, fecha y firma.
- La fecha debe ser la misma del dictamen. O bien con fecha anterior al dictamen, que se puede solicitar durante el transcurso de la auditoría, sobre puntos específicos que se consideren de importancia durante la revisión.
- La Carta de Representación debe ser elaborada, en papel membretado de la entidad auditada.
- Debe ser firmada por la máxima autoridad de la entidad auditada (Presidente de la Junta Directiva, Representante Legal, etc.) responsables de la información reflejada en los estados financieros o si se trata de actas el responsable de firmar la carta de representación será el secretario del consejo o junta de directores.

Negativa de la entidad a proporcionar la carta de representación

Si la autoridad superior de la entidad auditada se niega a proporcionar la carta de representación, constituye causa de desviación al dictamen limpio, por limitación en el alcance del auditor. En estos casos se puede apreciar la importancia del documento, especialmente si la autoridad máxima no reconoce su responsabilidad en la información proporcionada o las limitantes que impone al auditor, en la revisión de la información.

Archivo

La Carta de Representación debe ser archivada en un lugar seguro, por la trascendencia del documento, de manera que esté disponible para posibles consultas, como mínimo durante los

cuatro años de prescripción del período sujeto a revisión, establecido en el Código Tributario.

MODELO DE CARTA DE REPRESENTACIÓN O DE SALVAGUARDA

A continuación se incluye un modelo de carta de representación o de carta de salvaguarda, que se puede utilizar en una auditoría fiscal del Impuesto Sobre la Renta.

MEMBRETE DE LA ENTIDAD AUDITADA

FECHA

(AUDITOR)

Esta carta de representación se proporciona en relación con la auditoría del Impuesto Sobre la Renta de la Compañía XXXX por el año que terminó el 31 de Diciembre de XXX, con el fin de expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta por el período en mención, de conformidad con las disposiciones establecidas en el Artículo XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Reconocemos nuestra responsabilidad, por el cumplimiento de los aspectos relacionados con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecido en el Artículo XXX de la Ley en mención.

Confirmamos, según nuestro leal saber y entender, las siguientes representaciones:

(Incluir las representaciones relevantes para la entidad. Entre las cuales se pueden incluir las siguientes:)

- No ha habido irregularidades que involucren a miembros de la administración o empleados que tengan un papel importante en los sistemas de contabilidad y de control interno o que pudieran tener un efecto de importancia relativa sobre el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Hemos puesto a su disposición todos los libros de contabilidad, documentos de apoyo y todas las actas de juntas de accionistas y del consejo de directores (de la No. xxx de fecha xxx a la No. xxx de fecha xxx)
- Confirmamos la integridad de la información proporcionada respecto de la identificación de partes vinculadas.

- Los estados financieros que sirven de base para la determinación del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta están libres de representaciones erróneas de importancia relativa, incluyendo omisiones.
- No tenemos planes, ni intenciones que puedan alterar en forma importante el valor en libros o la clasificación de activos, pasivos y resultados reflejados en los estados financieros.
- Hemos registrado o revelado, las transacciones, gastos deducibles, de conformidad con las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en cumplimiento al principio del costo histórico original, conservatismo, realización, negocio en marcha.
- Aparte de (...) descritos en la Nota x a los estados financieros, no ha habido hechos posteriores al final del período que requieran ajuste o revelación en los estados financieros o en las notas a los mismos.
- La Compañía no tiene reparos por parte de la Administración Tributaria, tampoco tiene convenios de pago con dicha institución, ya que ha cumplido oportunamente con las obligaciones fiscales.
- La información reflejada en los estados financieros, que ha servido de base para la determinación de las obligaciones relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta, es la misma que consta en libros oficiales.

Representante Legal de la Compañía

Contador General de la Compañía

2.8. INFORME DE OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES

Para llegar a emitir el dictamen fiscal, aún cuando se exprese una opinión limpia, es normal que el auditor detecte aspectos de control interno, que tienen incidencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, derivadas del Impuesto Sobre la Renta, que debe reportar a su cliente, indicando la incidencia, la base legal en la cual está sustentando su observación y la recomendación para eliminar posibles contingencias fiscales, relacionadas con la determinación del Impuesto Sobre la Renta, o de las obligaciones accesorias derivadas de este.

Aunque el punto central del informe es el dictamen fiscal, un informe de observaciones es un aporte adicional que el auditor podrá ofrecer a su cliente, lo anterior le permitirá corregir o evaluar nuevas estrategias para cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias y si corresponde, indicarle al cliente la forma en la que puede hacer uso de beneficios e incentivos fiscales, que inclusive podrían brindarle una ventaja competitiva.

2.9. PROCEDIMIENTOS POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, PARA VERIFICAR LA AUDITORÍA TRIBUTARIA QUE ORIGINÓ EL DICTAMEN FISCAL

La Ley establece que “La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.”⁶³

En la norma se enfatiza como funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria: “ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.”⁶⁴

De conformidad con lo establecido en el artículo 4 del Decreto en mención, la Superintendencia de Administración Tributaria “En casos específicos podrá delegar las funciones de fiscalización o control reservándose expresamente para sí misma, en todos los casos, la facultad de realizar dichas funciones a cualquier sujeto de control o fiscalización, en adición a las realizadas por terceros. En ningún caso podrá delegar, en forma permanente y total, las funciones de fiscalización o control.”⁶⁵

⁶³ Congreso de la República de Guatemala. 1991. Decreto Número 6-91, Código Tributario y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 98.

⁶⁴ Congreso de la República de Guatemala. 1998. Decreto Número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Diario Oficial de Centro América. Artículo 3.

⁶⁵ Ibid. Artículo 4.

Derivado de lo expuesto anteriormente, de entrar en vigencia el dictamen fiscal, la Administración Tributaria, delegaría en el Contador Público y Auditor, la realización de la auditoría en el Impuesto Sobre la Renta, reservándose el derecho de fiscalizar al contribuyente, ya sea indirectamente a través de la supervisión de los papeles de trabajo elaborados por el auditor, o directamente en el domicilio fiscal del contribuyente.

Al implantarse el dictamen fiscal, en la revisión habrá mas auditores fiscales, contratados por parte del mismo contribuyente, que verificarán el cumplimiento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que la labor de la fiscalización se relegará en parte a los papeles de trabajo del auditor, si existen dudas o situaciones especiales que llamen la atención, podrán verificarse en detalle en las oficinas del contribuyente, ampliando el alcance de la revisión de la Administración Tributaria.

Se considera conveniente que la norma que de origen al dictamen fiscal en el Impuesto Sobre la Renta, regule lo relativo a la revisión de dictámenes y solicitud de información por parte de la Administración Tributaria al auditor y/o al contribuyente.

2.9.1. REVISIÓN DE DICTAMENES E INFORMES FISCALES Y REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN AL AUDITOR CONTRATADO

La Administración Tributaria podrá revisar los informes del auditor independiente, que incluyen el dictamen, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales tributarias. Esta revisión podrá efectuarse previamente o en forma simultánea a los contribuyentes o responsables solidarios, debe tenerse claro que las opiniones incluidas en el dictamen del auditor, no son vinculantes con la Administración Tributaria.

En caso de detectar desviaciones importantes, en el cumplimiento de las normas de auditoría, que debe observar el auditor, que tengan incidencia significativa en el dictamen fiscal, la Administración Tributaria informará al Colegio en el cual esté registrado el Contador Público y Auditor, con la finalidad de que ejecuten las sanciones que según la gravedad del caso correspondan.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, aún cuando no hayan sido reportadas en el informe del Contador Público y Auditor, pero que sean detectadas por la Administración Tributaria, serán objeto de ajuste legal correspondiente.

2.9.2. REQUERIMIENTOS POR LA EMISIÓN DEL DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

De conformidad con lo expuesto anteriormente, al establecerse el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, la Administración Tributaria podrá requerir a los auditores que vayan a emitir este dictamen, la información siguiente:

- a) Exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales son propiedad del Contador Público y Auditor.
- b) Cualquier información, que de conformidad con lo establecido en la disposición legal, debe estar incluida en el informe del auditor.

En México, al dictamen fiscal se deben acompañar anexos que contienen información a detalle de la revisión de los diferentes impuestos, esta información se entrega mediante documentos digitales, con firma digital de parte del contribuyente y del profesional. Esto facilita y agiliza la labor de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, al punto que las revisiones se realizan en forma interna, sin necesidad de requerir información al profesional o al contribuyente. Sin embargo, si fuera necesario verificar información a detalle o si surgen dudas, le pueden requerir los papeles de trabajo al auditor.

En los modelos vigentes México⁶⁶, El Salvador⁶⁷ y en Guatemala, para el dictamen de devolución de crédito fiscal para los exportadores inscritos en el Régimen Optativo⁶⁸, la Administración Tributaria se reserva el derecho de solicitar la exhibición de papeles de trabajo del Auditor. En el caso de México, la información se presenta por vía electrónica, la tendencia es que la información relativa al dictamen de estados financieros, y la información que se adjunta al dictamen para solicitar devolución del crédito fiscal, que ya están vigentes en Guatemala, se presenten a futuro por vía electrónica, de igual forma podría presentarse la información al implementarse el dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta, atendiendo la modernización, para agilizar la revisión, y obtener mejores resultados.

- c) Información que las autoridades fiscales consideren convenientes, para aclarar el contenido de los papeles de trabajo o procedimientos que debieron efectuarse, de los cuales no hay evidencia.

⁶⁶ Ministerio de Hacienda y Crédito Público MX. 1984. Reglamento del Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Diario Oficial de la Federación. Artículo 55, I, Literal b).

⁶⁷ Ministerio de Hacienda, SV. 2006. Decreto Número 117, Reglamento de Aplicación del Código Tributario y sus Reformas. Diario Oficial de El Salvador. Artículo 72, Literal b).

⁶⁸ Congreso de la República de Guatemala. 1992. Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América. Artículo 24.

2.10. DIFERENCIAS ENTRE EL DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y OTROS DICTÁMENES

2.10.1.DICTAMEN DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, REGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL

Ante la posibilidad que en el futuro se pueda implementar el dictamen fiscal en el Impuesto Sobre la Renta, se presentan algunas situaciones identificadas entre el dictamen de devolución del Impuesto al Valor Agregado, vigente en Guatemala.

- a) El dictamen de devolución del crédito fiscal, está considerado en la Ley que le dio origen, como una opción. El dictamen del Impuesto Sobre la Renta, puede iniciar también como una opción, el objetivo en futuro a mediano plazo, es que adquiera carácter obligatorio, aunque podrá fijarse obligatorio para determinados contribuyentes con un determinado perfil o que cumplen con ciertas condiciones. Ejemplo: en función de los ingresos, volumen de activos, número de empleados, pérdidas consecutivas, proceso de fusión, liquidación de empresas, entre otras.
- b) El dictamen del crédito fiscal, de conformidad con el Artículo 46 del Decreto 20-2006, requiere una aseveración que el auditor verificó las exportaciones realizadas. En el Impuesto Sobre la Renta se podría considerar la manifestación expresa de haberse cerciorado de la veracidad de las operaciones de las que se deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.

Aunque podría interpretarse que se deja lo selectivo en las pruebas del auditor, al punto que le requiere un examen de casi la totalidad de las transacciones efectuadas. En el dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta, se requiere efectuar procedimientos de auditoría, que le permiten al auditor llegar a una conclusión, aunque no se pretende que la revisión sea cubierta en la totalidad de las transacciones.

En el dictamen del Impuesto Sobre la Renta, se realizan pruebas de auditoría en forma selectiva. La propuesta sugiere que se adjunte la estadística del examen efectuado de los documentos que soportan los gastos, compras, ingresos, etc. Se puede establecer en la normativa que el examen del auditor cubra un determinado porcentaje de las transacciones, de esta forma la Administración Tributaria podrá evaluar el cumplimiento de esta disposición, previo a seleccionar la muestra de los dictámenes fiscales y los papeles de trabajo que revisará.

Entre más horas hombre se dediquen hacen más oneroso el servicio, puesto que ante el volumen de trabajo y el riesgo, incrementa los honorarios del Contador Público y Auditor, y puede dar lugar a desalentar a los exportadores a solicitar la devolución del crédito fiscal mediante este procedimiento.

- c) La creación del dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta, requerirá para su implementación ampliar la normativa de carácter técnico, para unificar criterios y procedimientos, por ejemplo:
- Se podría requerir la creación de una norma gremial de auditoría, relacionada para el dictamen fiscal, incluyendo además la exigencia de la capacitación para el profesional y su actualización en: materia tributaria y normas relativas a la ejecución del trabajo, entre otras.
 - Además el Código Tributario, para incluir las sanciones en caso de incumplimiento tanto del auditor como del contribuyente.

2.10.2. ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 72 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- a) Los estados financieros auditados, a los que hace referencia en la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículo 72, Numeral 3, está vigente a partir del año 2008, se debe entender que es de tipo financiero, aunque constituye un antecedente de la confianza a la opinión del Contador Público, por parte de las autoridades fiscales, puesto que los estados financieros influyen en la base imponible al Impuesto Sobre la Renta, sin embargo no constituye un dictamen fiscal.
- b) En el dictamen fiscal por tratarse de una auditoría dirigida a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta, la propuesta es que se requiera que el profesional compruebe su actualización en este tema, ante la Administración Tributaria.
- c) El profesional que sea contratado para opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros, se limitará a presentar el informe a su cliente. Mientras que el dictamen fiscal después de haber sido discutido con el cliente, debe presentarse a la Administración Tributaria en medio electrónico para evitar molestias y para agilizar el procedimiento.

- d) El dictamen de estados financieros está orientado a opinar sobre la razonabilidad de las cifras, mediante esta revisión el auditor no pretende detectar irregularidades tales como omisiones o desviaciones en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, situación distinta se da en el dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta, porque está dirigido a expresar una opinión sobre el cumplimiento en la determinación de la base imponible y pago del impuesto en mención.
- e) Los papeles de trabajo que respaldan el examen efectuado, son propiedad del Contador Público y Auditor, que ha sido contratado para realizar auditoría de estados financieros a un cliente determinado. El profesional no está obligado a proporcionarle información a la Administración Tributaria, toda vez que el compromiso adquirido es ante su cliente. A menos que la ley que da origen al dictamen de estados financieros sea modificada, requiriendo la obligatoriedad de proporcionar los papeles de trabajo ante el ente fiscalizador.

En el dictamen fiscal, el profesional podría considerar que se haga un registro ante la Administración Tributaria, para validar su preparación técnica en el área de tributación, y manifestar que acepta la obligatoriedad de proporcionar la información que pudiera solicitarle el ente fiscalizador, incluyendo sus papeles de trabajo.

2.11. REGULACIÓN LEGAL DEL DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA

El dictamen fiscal, como una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, emitidas por el auditor fiscal, requiere un fundamento legal, que se puede regular en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el Artículo relacionado con el Régimen Optativo, por tratarse de un dictamen aplicable específicamente a este régimen, de carácter obligatorio para las empresas, partiendo de los parámetros siguientes:

- Monto del balance de apertura, sobre la base de los activos.
- Ingresos brutos obtenidos el año anterior.
- Número de empleados
- Sociedades en proceso de liquidación, fusión o transformación, por cada uno de los períodos de imposición, según sea el caso, comprendidos desde la fecha de liquidación y previo a su inscripción.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta se debería indicar la obligatoriedad de la emisión y entrega del dictamen fiscal a los estados financieros de los contribuyentes que cumplan con determinado

perfil dentro del Régimen Optativo, la información que se debe acompañar, forma y fecha de presentación.

2.11.1. CÓDIGO TRIBUTARIO

Los aspectos específicos del dictamen fiscal se deben normar a través del Código Tributario, incluyendo lo relativo a las características personales del profesional que puede emitir este informe, inscripción del auditor que emitirá el dictamen fiscal ante la Administración Tributaria, y especialmente las sanciones por incumplimiento por parte del Contribuyente y del Profesional, entre los aspectos más importantes.

El objetivo de normar a través del Código Tributario, los aspectos indicados anteriormente del dictamen fiscal, sería ofrecer estabilidad, normas claras que no van a cambiar constantemente, dejando inclusive abierta la opción, que el dictamen fiscal pueda adquirir vigencia para todo tipo de impuestos, como se da actualmente en México y el Salvador. El dictamen fiscal puede formar parte de los procedimientos en materia tributaria, implementados por el Gobierno, para fortalecer el clima de negocios a través de la certeza jurídica, ya que de esta forma las empresas locales o extranjeras que generen rentas en Guatemala, pueden hacer que les revisen sus impuestos, profesionales especialistas en tributación, en el entendido que si hay errores o situaciones que ameriten corrección, podrán hacerlo voluntariamente, a manera de solventar su situación.

2.11.2. NORMATIVA POR PARTE DE LA ENTIDAD REGULADORA DE LA PROFESIÓN

La creación del dictamen fiscal, requiere la participación del Colegio de Profesionales de Ciencias Económicas, por medio del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores o del Colegio de Contadores Públicos y Auditores, para regular lo relativo a este informe tan importante, dentro del ámbito tributario.

Adicionalmente, en Guatemala el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, al cual pueden pertenecer aún cuando estén pendientes de sustentar examen general privado y público de tesis, ha emitido las normas de auditoría que regulan la profesión, por lo que es importante que se regule lo relacionado con el dictamen fiscal, incluyendo las normas relativas a este informe, que a nivel de Impuesto al Valor Agregado está vigente desde Agosto 2006, sin que a la fecha se haya emitido una normativa al respecto.

Entre los puntos que debe incluir la norma, están los siguientes:

- Antecedentes
- Justificación de la Norma
- Objetivos de la Norma
- Conceptos Generales
- Desarrollo del Trabajo a Realizar
 - Planeación y supervisión del trabajo a realizar
 - Ejecución de la auditoría tributaria
 - Emisión del dictamen fiscal
 - Modelos del dictamen fiscal
 - Carta de Salvaguarda
- Fecha de vigencia de la norma

La importancia de regular el dictamen fiscal a través de la norma, es para mantener la uniformidad de los procedimientos a realizar por parte de los profesionales, ya que si bien es cierto, en este dictamen son aplicables las normas de auditoría de aceptación general, pero toda vez que tendrá validez ante la Administración Tributaria, es indispensable regular lo relativo a este informe en forma específica.

CAPITULO III MARCO METODOLÓGICO

3.1. HIPÓTESIS

Se considera que el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta constituye una alternativa de mejora en la determinación de la obligación tributaria del Impuesto Sobre la Renta, para los contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo, a través del servicio de los Contadores Públicos y Auditores

3.2. VARIABLES E INDICADORES

Tratándose de un tema que no está regulado como tal en la legislación guatemalteca, se plantean las siguientes variables e indicadores.

Variables

Los contribuyentes que cumplan con el perfil establecido en la norma, inscritos en el Régimen Optativo contenido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al quedar vigente el Dictamen Fiscal tendrían la obligación de presentar este informe. Son los contribuyentes quienes manifiestan su voluntad libremente de inscribirse en este régimen, aceptando así los beneficios fiscales inherentes en este régimen y adquiriendo las obligaciones establecidas en la Ley.

Indicadores

- Número de contribuyentes que cumplan con el perfil establecido en la norma, inscritos en el Régimen Optativo contenido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, registrados ante la Administración Tributaria.
- Número de Contadores Públicos y Auditores registrados ante la Administración Tributaria, quienes podrían emitir el Dictamen Fiscal, previa calificación.
- Número de reparos de parte de la Administración Tributaria, a los contribuyentes que cumplan con el perfil establecido en la norma, derivados de la fiscalización al cumplimiento de su obligación fiscal en el Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo.

3.3. TIPO DE ESTUDIO

Método de Investigación

El método utilizado en la investigación es deductivo, este es el método por el cual se procede lógicamente de lo universal a lo particular. Este es el caso del dictamen del Contador Público y Auditor, hasta determinar cómo este dictamen se puede adaptar al tema específico de la tributación, a un impuesto y a un régimen en particular como es el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta.

Este método se aplicó, estudiando el dictamen fiscal en general, su aplicación en México y El Salvador, para llegar a lo particular, que es la propuesta del dictamen fiscal en el Impuesto Sobre la Renta, aún más específico, adaptado al Régimen Optativo en Guatemala.

Alcance de la Investigación

La investigación realizada es descriptiva que comprende la descripción, registro, análisis e interpretación del dictamen fiscal en general, para establecer su aplicación en el campo específico del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo.

La investigación descriptiva en este caso se basó sobre realidades de hechos, la cual permitió obtener una interpretación del objeto de investigación.

En el tema investigado, se partió de la información existente, estudiando la regulación del dictamen fiscal, la experiencia en México y El Salvador, la regulación en Guatemala en el dictamen para la procedencia de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, estados financieros auditados en el Impuesto sobre la Renta, para los contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo, estados financieros dictaminados para los contribuyentes con pérdidas consecutivas y quedar exentos del pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, con esta información se han obtenido conclusiones de cómo sería la aplicación del dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, en Guatemala.

La investigación se basó en el estudio de la legislación que dio origen al dictamen fiscal, la regulación legal que tiene este tipo de informe, la regulación por parte de la profesión, análisis de estadísticas de la recaudación en el Impuesto Sobre la Renta, en México y el Salvador, a partir de la fecha en la que el dictamen fiscal es de carácter obligatorio en esos países.

También incluye estudios correlacionales, ya que a través de la investigación se estableció la relación entre el dictamen fiscal y la recaudación del Impuesto Sobre la Renta, para establecer la relación entre estas variables.

Técnicas de Investigación

Documental

En cuanto a las técnicas de investigación, se aplicó la técnica documental, por tratarse de un tema que no está vigente en Guatemala.

Mediante la técnica documental se recopiló la información relacionada con el dictamen fiscal, incluyendo leyes, reglamentos, normas que regulan la profesión del Contador Público y Auditor en México y El Salvador, así también la legislación y regulación aplicable en Guatemala.

Recolección de Datos

La recolección de datos se realizó de la siguiente forma:

a) Fichas de Trabajo

La información obtenida para redactar cada uno de los capítulos de la investigación, se recolectó a través de fichas de trabajo, incluyendo análisis, síntesis, crítica, de la regulación y aplicación del dictamen fiscal en México y El Salvador, y de la legislación y regulaciones vigentes en Guatemala, así como la fuente de información en cada una de las fichas realizadas.

b) De Campo

Se realizó un estudio a través de trabajo de campo de la forma siguiente:

Sujetos del Estudio

Contadores Públicos y Auditores, con experiencia en la práctica profesional en el área de impuestos, muestra de 41 profesionales.

Instrumento

Se utilizó el cuestionario con preguntas cerradas, para establecer la aceptación que tendría el dictamen fiscal del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Optativo. El cuestionario incluyó una sección de observaciones, para dar la opción de incluir comentarios adicionales sobre el tema.

La información obtenida a través del cuestionario fue utilizada para:

1. Establecer el conocimiento que tienen los profesionales sobre el tema.
2. Establecer la aceptación que tendría este informe, al estar vigente en Guatemala.
3. Establecer si los Profesionales están conscientes de los beneficios de este informe, y a la vez de la responsabilidad que estarían adquiriendo con los Contribuyentes, Administración Tributaria, con la profesión y con la sociedad en general.

Procedimiento

Recolección de datos

El cuestionario se trasladó personalmente y por correo electrónico.

Tabulación de datos

Con la información obtenida del cuestionario se tabularon los resultados y se elaboraron las estadísticas.

Análisis e interpretación de los datos

Con la información obtenida, se procedió al análisis e interpretación de los datos y de las gráficas, de lo cual se pudo arribar a las conclusiones del presente estudio.

CAPÍTULO IV ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Se realizó trabajo de campo sobre el tema **“Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta. Una propuesta para Guatemala”**, mediante un cuestionario dirigido a una muestra de 41 Contadores Públicos y Auditores, con experiencia en tributación, que prestan sus servicios como Asesores Tributarios en forma independiente y en relación de dependencia para la Administración Tributaria, profesionales que laboran en Auditoría Interna específicamente en el área de impuestos y Contadores Generales.

El cuestionario se trasladó vía electrónica y en papel. En ambos casos los profesionales anotaron sus observaciones, para ampliar sus respuestas. El cuestionario se complementó mediante entrevista, especialmente a los profesionales que manifestaron observaciones adicionales para completar sus opiniones sobre el tema.

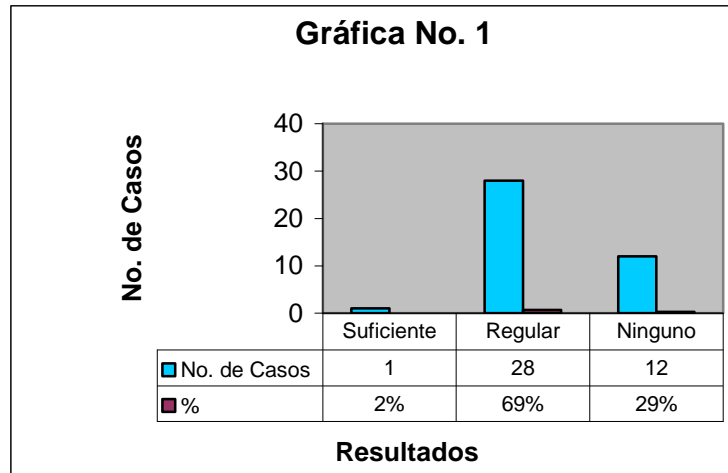
El resultado obtenido se presenta de la forma siguiente:

- Las preguntas, en el orden como aparecen en el cuestionario (Apéndice I)
- Los cuadros numéricos con las estadísticas de respuestas obtenidas por número de casos y en forma porcentual.
- Se incluye una gráfica de barras, elaborada con las estadísticas por cada pregunta.
- Breve análisis de los resultados obtenidos.
- Finalmente se dan a conocer los comentarios o anotaciones adicionales que incluyeron los profesionales en el cuestionario.

PREGUNTA 1

¿Qué conocimiento tiene sobre el dictamen fiscal vigente en México y El Salvador?

	No. de Casos	
Suficiente	1	3%
Regular	28	68%
Ninguno	12	29%
Total de Casos	41	100%



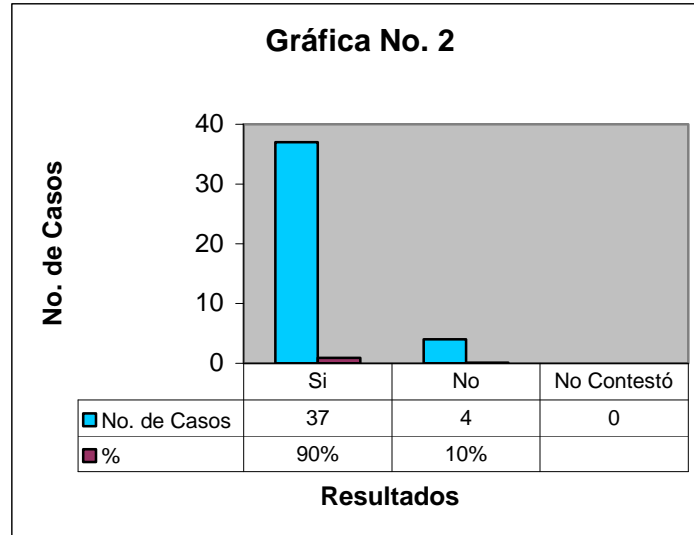
Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

En la presente gráfica se observa que la mayoría de entrevistados tienen conocimiento del Dictamen Fiscal, se entiende un conocimiento aceptable, correspondiente a 28 casos (69%), 12 profesionales (29%) respondió que no tiene ningún conocimiento sobre el Dictamen Fiscal y un profesional (2%) manifiesta tener suficiente conocimiento del tema. Es importante hacer énfasis que la pregunta va dirigida al Dictamen Fiscal vigente en México y El Salvador.

PREGUNTA 2

¿Considera que en Guatemala debería implantarse la obligación de emitir un Dictamen Fiscal?

	No. de Casos	
Si	37	90%
No	4	10%
No Contestó	0	
Total de Casos	41	100%



Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

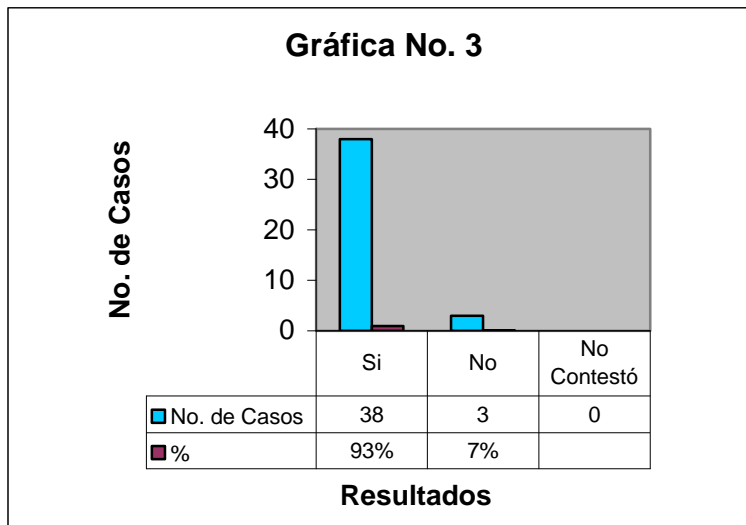
Ante esta pregunta, la respuesta es que en Guatemala debería establecerse la obligación de emitir el Dictamen Fiscal, 37 profesionales (90%). La minoría opinó lo contrario, 4 profesionales que representan el 10%.

Un comentario adicional por parte de uno de los encuestados sobre este cuestionamiento, indica que es urgente implementar el Dictamen Fiscal en nuestro país, para incrementar la recaudación tributaria.

PREGUNTA 3

¿Considera que el Dictamen Fiscal es un informe que únicamente podría emitir el Contador Público y Auditor?

	No. de Casos	
Si	38	93%
No	3	7%
No Contestó	0	
Total de Casos	41	100%



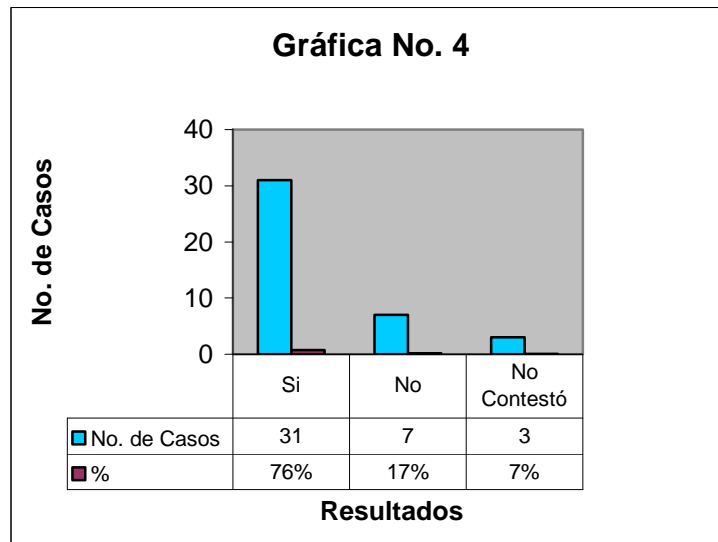
Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

La mayoría de entrevistados 38 profesionales, que representan el 93% de la muestra, consideran que el Dictamen Fiscal es un informe que únicamente podría emitir el Contador Público y Auditor. La minoría representada por 3 profesionales, 7% de la muestra opinaron lo contrario.

PREGUNTA 4

¿Estaría en disposición de prestar el servicio de auditoría para emitir el Dictamen Fiscal?

	No. de Casos	
Si	31	76%
No	7	17%
No Contestó	3	7%
Total de Casos	41	100%



Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

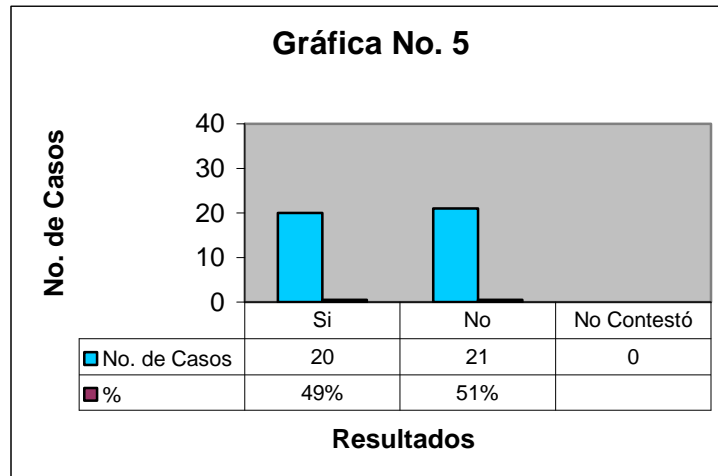
De los profesionales encuestados, 31 de ellos (76%) manifiestan que estarían en disposición de prestar el servicio de auditoría para emitir Dictamen Fiscal, 7 de los encuestados que representan el 17% no estarían dispuestos a prestar este servicio, mientras que 3 profesionales no manifestaron su opinión al respecto, que representan el 7% de la muestra.

Sobre esta pregunta, uno de los encuestados manifiesta que la Administración Tributaria consideró que al establecer el Dictamen Fiscal para la Devolución de Crédito Fiscal IVA, les ayudaría para minimizar la evasión y otros delitos que comete el Contribuyente, sin embargo no cuentan con el apoyo de los Auditores Independientes, que estén dispuestos a efectuar Auditorías Tributarias, por las responsabilidades que conlleva, ante la falta de oferta se ha convertido en un servicio oneroso.

PREGUNTA 5

¿Considera que al entrar en vigencia el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, estaría en riesgo la confianza pública del Contador Público y Auditor?

	No. de Casos	
Si	20	49%
No	21	51%
No Contestó	0	
Total de Casos	41	100%



Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

Ante esta interrogante, 21 profesionales (51%) opinan que al entrar en vigencia el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, no estaría en riesgo la confianza pública del Contador Público y Auditor, los 20 restantes consideran que si estaría en riesgo (49%).

En observaciones adicionales de los profesionales encuestados, en relación a este cuestionamiento, manifiestan que el dictamen fiscal beneficiaría la recaudación de impuestos, como se observa en México, sin embargo es importante resaltar que para ello, los profesionales - CPA- deben contar con la experiencia y criterios éticos -técnicos bien claros; además de ser normados por el Colegio, que velarían por el desarrollo profesional del Auditor, ya que los mismos expondrían la confianza de la profesión, siendo intermediarios entre el Estado y el Contribuyente.

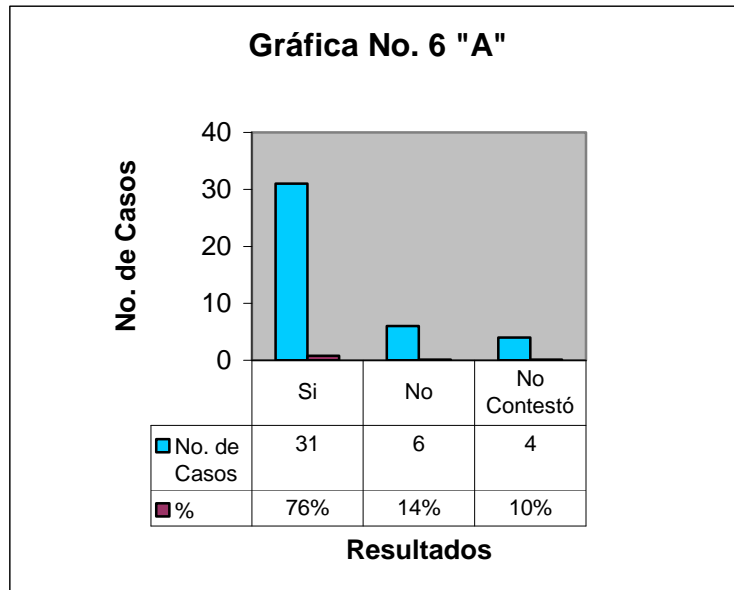
La profesión de Auditoría tomaría su rol, sin embargo este Dictamen pondría en riesgo la confianza en la profesión, ya que el contribuyente podría exigir el cumplimiento y transparencia del uso de los recursos recaudados hacia el Estado, algo que no estaría al alcance de los Contadores Públicos y Auditores. Hoy en día sería un riesgo establecer este Dictamen, por la poca disponibilidad de los profesionales para prestar este tipo de servicio (Dictamen para Devolución de Impuesto al Valor Agregado) y la mala ejecución de la profesión por algunos que pretenden obtener un beneficio económico, sin medir el daño que originen al contribuyente, a la profesión y a la sociedad.

PREGUNTA 6

¿En qué normativa considera usted que debiera regularse el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta?

a. **LEY DEL ISR:** La obligatoriedad de adjuntar dictamen fiscal

	No. de Casos	
Si	31	76%
No	6	14%
No Contestó	4	10%
Total de Casos	41	100%

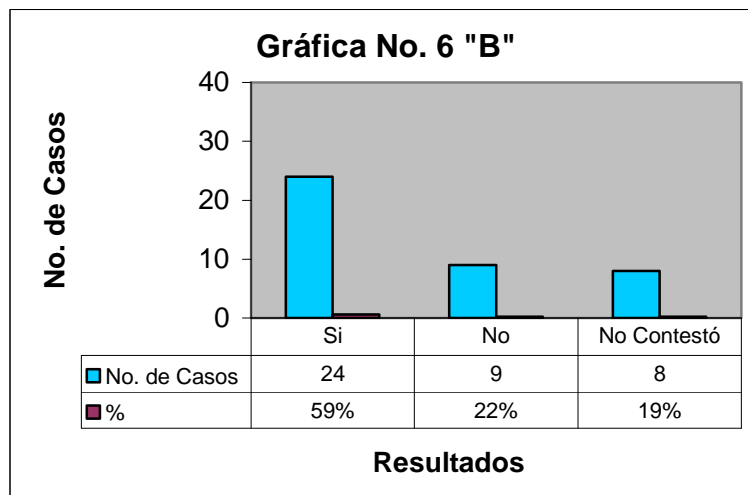


Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

Los profesionales encuestados en su mayoría (76%) consideran que al crear la obligatoriedad de adjuntar dictamen fiscal a la Declaración Jurada de Impuesto Sobre la Renta, debería regularse en esta misma Ley. El 14% consideran que no es en esta Ley donde debe regularse, el 10% restante, no manifestó su opinión.

b. **CÓDIGO TRIBUTARIO:** Lo relativo a la fecha de presentación, perfil del profesional que puede emitir este informe, sanciones en caso de incumplimiento.

	No. de Casos	
Si	24	59%
No	9	22%
No Contestó	8	19%
Total de Casos	<u>41</u>	<u>100%</u>



Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

Ante la interrogante de regular en el Código Tributario aspectos relacionados con el Dictamen Fiscal, el 59% coincide en que es en esta normativa donde se deben regular, el 22% no está de acuerdo, mientras que el 19% no expresó su opinión al respecto.

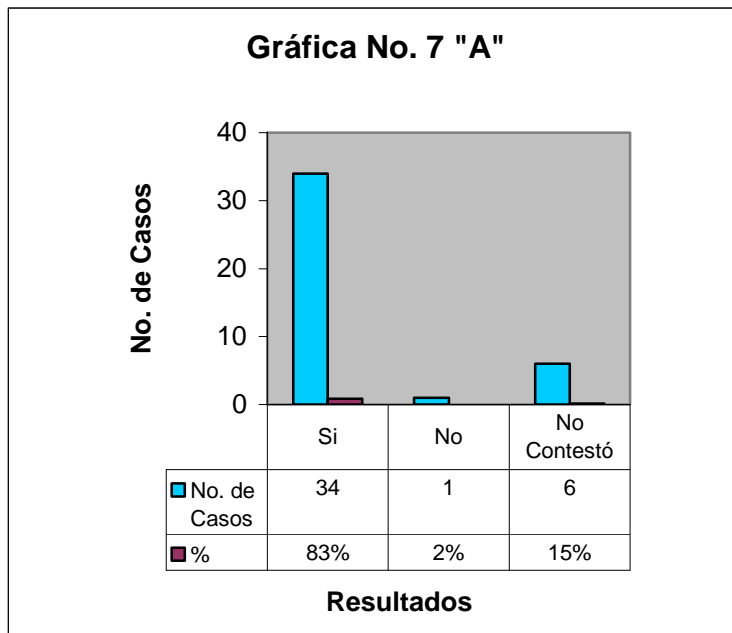
En información adicional expresada por los entrevistados, se estableció que tratándose el Dictamen Fiscal de un informe poco conocido en el medio, se le asocia con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, excepto para los profesionales que conocen de su regulación en México y El Salvador, consideran que debería regularse en el Código Tributario. Uno de los entrevistados, que no comparte la opinión de su regulación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ni en el Código Tributario, considera que debería regularse en una Ley específica.

PREGUNTA 7

¿Al estar vigente el Dictamen Fiscal en Guatemala, los profesionales que emitan este informe, deberían recibir capacitación específica comprobable en materia fiscal?

a. Por parte del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas o del Colegio de Contadores Públicos y Auditores

	No. de Casos	
Si	34	83%
No	1	2%
No Contestó	6	15%
Total de Casos	41	100%

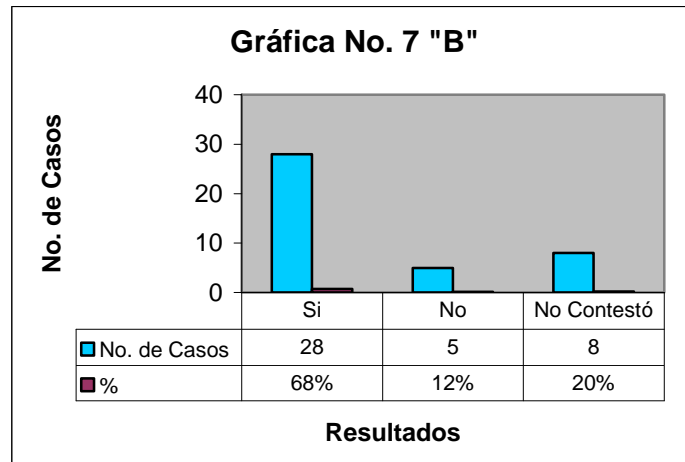


Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

Los profesionales encuestados (83%) coinciden en que al entrar en vigencia el Dictamen Fiscal, es el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas o Colegio de Contadores Públicos y Auditores quien debería brindar capacitación específica comprobable en materia fiscal, un 2% no está de acuerdo y el 15% no contestó.

b. Por parte de SAT

	No. de Casos	
Si	28	68%
No	5	12%
No Contestó	8	20%
Total de Casos	41	100%

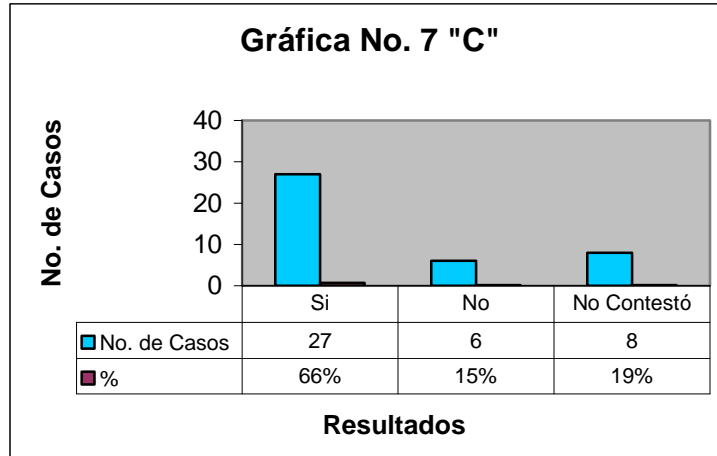


Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

El 68% de los profesionales encuestados opina que la Administración Tributaria debería proporcionar capacitación en materia fiscal, el 12% no está de acuerdo, el 20% restante no contestó esta interrogante.

c. Por parte de las Universidades

	No. de Casos	
Si	27	66%
No	6	15%
No Contestó	8	19%
Total de Casos	41	100%



Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

El 66% de los profesionales encuestados, considera que la capacitación en materia fiscal la debe impartir las Universidades, el 15% no comparte esta opinión, el 20% restante no contestó esta pregunta.

Las observaciones de los encuestados en relación a este cuestionamiento, indican que al entrar en vigencia el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, la capacitación debe iniciar en las universidades, para que los profesionales egresados estén preparados para prestar este tipo de servicio. Los profesionales egresados que no hayan recibido esta formación específica en el área de tributación, así también para mantener la actualización en materia tributaria, esta debe impartirse por los tres entes: Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas o Colegio de Contadores Públicos y Auditores, Universidades y la Administración Tributaria, con la finalidad de unificar criterios. El profesional que emita dictamen fiscal debe comprobar su capacidad profesional en el ramo tributario ante el cuerpo colegiado a que pertenece y debe estar consciente de la responsabilidad que está adquiriendo, incluso en el ramo penal.

PREGUNTA 8

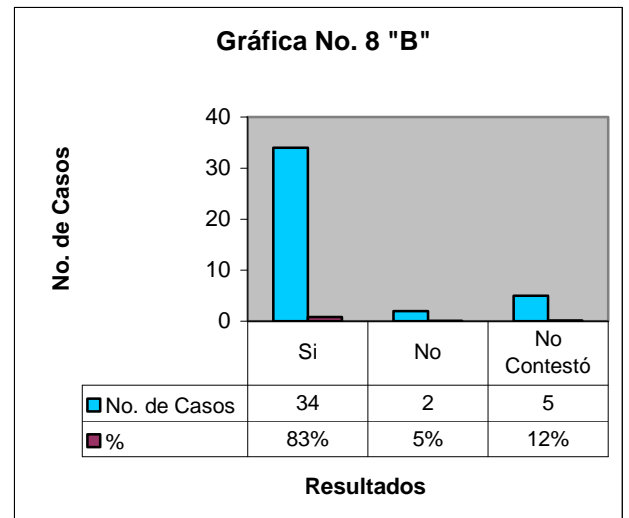
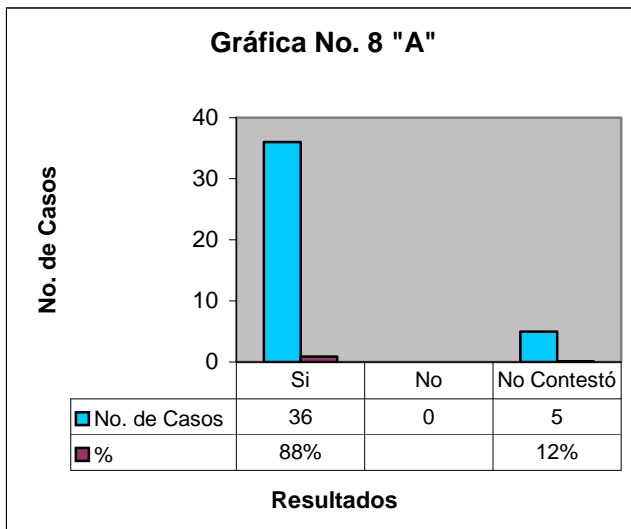
En su opinión, al entrar en vigencia el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta ¿sería necesario regular los aspectos técnicos y éticos, relativos a este informe, a través de una norma específica por parte del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas a través Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA- o del Colegio de Contadores Públicos y Auditores?

a. Técnicos:

	No. de Casos	
Si	36	88%
No	0	
No Contestó	5	12%
Total de Casos	41	100%

b. Éticos:

	No. de Casos	
Si	34	83%
No	2	5%
No Contestó	5	12%
Total de Casos	41	100%



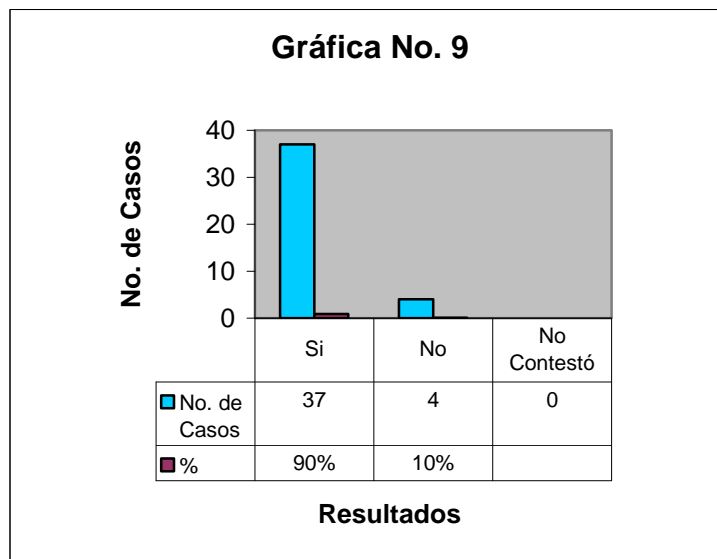
Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

Ante este cuestionamiento, los profesionales encuestados coinciden en que al entrar en vigencia el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, sería necesario regular los aspectos técnicos y éticos, relativos a este informe, a través de una norma específica emitida por parte del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas a través del IGCPA o del Colegio de Contadores Públicos y Auditores.

PREGUNTA 9

¿Las desviaciones en el cumplimiento de normas técnicas relativas al Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, ameritarían sanciones para el profesional?

	No. de Casos	
Si	37	90%
No	4	10%
No Contestó	0	
Total de Casos	<u>41</u>	<u>100%</u>



Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

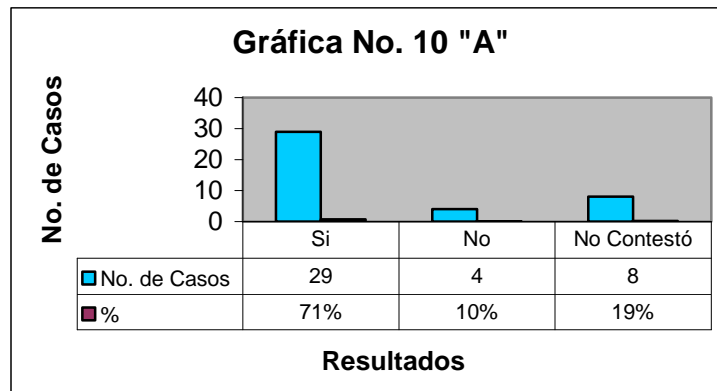
En este cuestionamiento, el 90% de los profesionales encuestados coincide que las desviaciones en el cumplimiento de normas técnicas relativas al Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, deben originar sanciones para el profesional, el 10% restante opina lo contrario.

PREGUNTA 10

Si a su criterio el incumplimiento de normas técnicas relativas al Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta requiere sanciones, cuáles deberían ser estas:

a. Amonestaciones por parte del órgano colegiado

	No. de Casos	
Si	29	71%
No	4	10%
No Contestó	8	19%
Total de Casos	41	100%

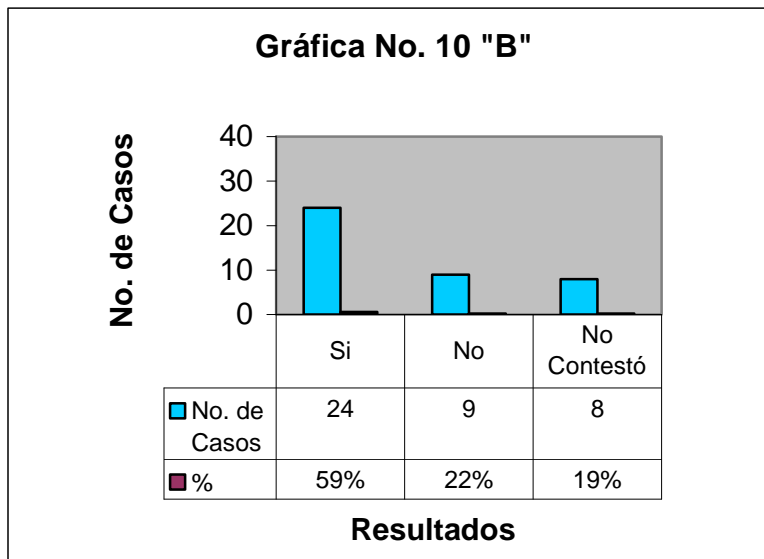


Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

Los profesionales encuestados, opinan que el incumplimiento de normas técnicas relativas al Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, requiere amonestaciones por parte del órgano colegiado (71%), el 10% opina que el órgano colegiado no debe efectuar amonestaciones y el 19% no contestó esta pregunta.

b. Económicas (multas)

	No. de Casos	
Si	24	59%
No	9	22%
No Contestó	8	19%
Total de Casos	41	100%

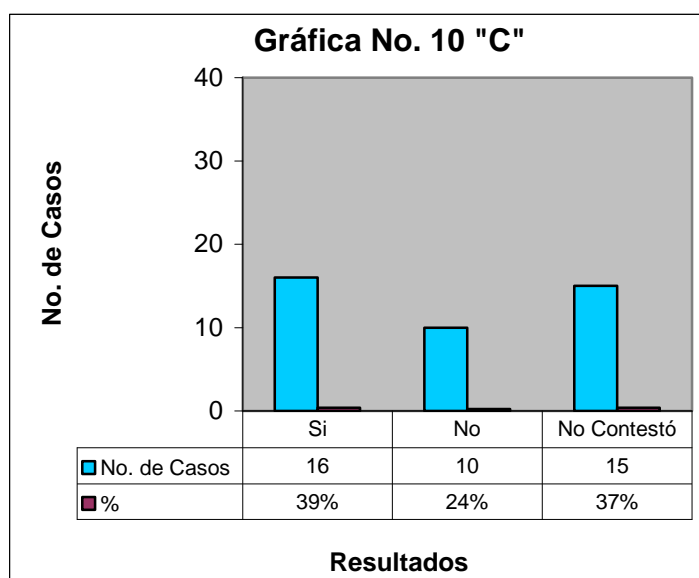


Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

El 59% de los profesionales encuestados, opina que las sanciones por incumplimiento de normas técnicas relativas al Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, deben ser de tipo económico, EL 22% considera que no deben imponerse sanciones de tipo económico, y el 19% restante no contestó este cuestionamiento.

c. Penales

	No. de Casos	
Si	16	39%
No	10	24%
No Contestó	15	37%
Total de Casos	41	100%



Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Abril 2008.

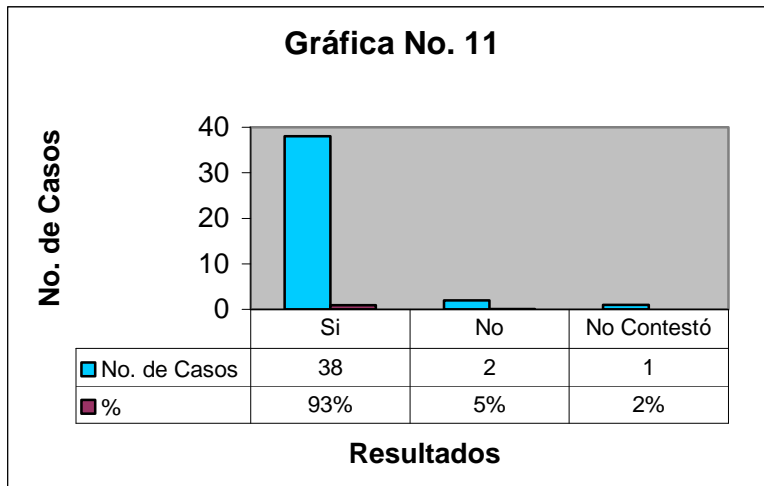
El 39% de los encuestados opina que las sanciones por incumplimiento de normas técnicas relativas al Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, deben ser de tipo penal. El 24% opina que no se deben imponer sanciones de tipo penal y el 37% restante no contestó.

Las observaciones de los profesionales sobre este cuestionamiento, indican que las sanciones deberían imponerse en función de la gravedad de la falta, incluyendo amonestaciones por parte del órgano colegiado, de tipo económico y penal.

PREGUNTA 11

¿Considera usted que el Dictamen Fiscal en Guatemala constituiría una alternativa de mejora en la determinación de la obligación tributaria, para los contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta?

	No. de Casos	
Si	38	93%
No	2	5%
No Contestó	1	2%
Total de Casos	<u>41</u>	<u>100%</u>



Fuente: Encuesta realizada a Contadores Públicos y Auditores. Mayo 2008.

El resultado de este cuestionamiento, indica que el 93% de los profesionales encuestados considera que el Dictamen Fiscal constituiría una alternativa de mejora en la determinación de la obligación tributaria, para los contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta. El 5% opina lo contrario, mientras que el 2% no manifestó su opinión.

Las observaciones de los profesionales encuestados, en relación a este cuestionamiento son las siguientes:

Comentarios favorables al Dictamen Fiscal

- El Dictamen Fiscal mejoraría la recaudación tributaria.
- Una forma de mejorar la recaudación tributaria es a través de la Cultura Tributaria, pero esto lleva tiempo, con el Dictamen Fiscal se esperan los resultados a corto plazo, a la vez que contribuirá a fomentar la cultura tributaria.

- El Dictamen Fiscal como se conoce en otros países, no va dirigido a un solo impuesto, sino que es aplicable para todos los impuestos, así es como debería implementarse en Guatemala.
- Al entrar en vigencia la obligatoriedad de presentar el Dictamen Fiscal por lo menos para los contribuyentes del Régimen Optativo, se daría un fortalecimiento a la Administración Tributaria en la recaudación de los impuestos (Impuesto Sobre la Renta y Otros).
- El Dictamen Fiscal para el Régimen Optativo, debería excluir a los contribuyentes que no sobrepasen ciertos ingresos y capital, porque no podrían costear el pago de este servicio profesional. De lo contrario se incrementaría la evasión por la economía informal, los propietarios de pequeños negocios no querrían inscribirse, para no elevar sus costos.
- Deberían ser todos los contribuyentes afectos al Impuesto Sobre la Renta, los obligados a adjuntar Dictamen Fiscal.
- La Superintendencia de Administración Tributaria debe jugar un papel de promoción y de inducción de los beneficios a la sociedad, al implementarse el Dictamen Fiscal, que a su vez proporcionaría credibilidad al profesional, en el ejercicio de su actividad.
- El Dictamen Fiscal debería implementarse para todos los contribuyentes, no únicamente para los contribuyentes especiales, porque ya están suficientemente fiscalizados. Mejoraría la confianza, pero no mejoraría el impacto en la recaudación.
- Debería existir una tarifa uniforme de todos los profesionales, incluyendo las firmas de auditoría por cada dictamen, tomando en cuenta el tamaño de cada empresa, por su capital.

Comentarios desfavorables al Dictamen Fiscal

- Es probable que algunos contribuyentes están inscritos en el Régimen Optativo para no tributar sobre la totalidad de sus ganancias, pero existen otras acciones que permitirían mejorar la recaudación y no necesariamente el dictamen fiscal.
- En Guatemala, hace falta una adecuada cultura de tributación y la implementación de un sistema obligado de dictamen fiscal para las empresas, tendría impacto, considerando que existen empresas que no están acostumbradas a pagar servicios de un profesional que realice un trabajo de esta naturaleza. Adicionalmente, habría empresas que correrían el riesgo de una sanción por parte de las autoridades fiscales, por incumplimiento a las diversas obligaciones fiscales existentes, lo cual incidiría en que pudieran cerrar negocios o establecimientos, afectando la economía nacional por la falta de empleo que estas acciones provocarían.
- En Guatemala lo que requiere la Superintendencia de Administración Tributaria son Estados Financieros Auditados. Todavía no se menciona el Dictamen Fiscal, que es el que va mas enfocado al cumplimiento de obligaciones tributarias.
- Nuestra cultura tributaria no está en condiciones de aceptar como norma el Dictamen Fiscal.

CONCLUSIONES

De conformidad con la investigación realizada, tomando como base la definición del problema, objetivos e hipótesis de investigación, se obtuvieron las siguientes conclusiones:

1. El Dictamen Fiscal al estar vigente, puede contribuir a establecer la correcta determinación de la base imponible para el cálculo y pago del Impuesto Sobre la Renta, para los contribuyentes inscritos en el Régimen Optativo, a través de la participación de los Contadores Públicos y Auditores.
2. A través de la emisión del Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, se obtienen beneficios:
 - a. Para el Estado, al incrementar la función fiscalizadora a través del servicio de los Profesionales, sin que se eleven los costos de fiscalización.
 - b. Los Contribuyentes obtienen también el beneficio de la fiscalización, permitiéndoles que al detectar incumplimiento en la determinación de la obligación tributaria, rectifiquen o normalicen su situación tributaria en forma voluntaria.
 - c. Los Profesionales contribuyen con sus conocimientos a fomentar la cultura tributaria, se fortalece el órgano colegiado, hay más fuentes de empleo.
3. La obligatoriedad de emitir este informe para los contribuyentes debería regularse en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el Régimen Optativo, sin embargo las sanciones para el Contador Público y Auditor y para el Contribuyente, deberían regularse en el Código Tributario y con ello ofrecer certeza jurídica.
4. No existen normas específicas en materia tributaria, emitidas por el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas a través del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos o por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, para regular los aspectos a observar por parte del Contador Público y Auditor, al realizar auditorías con incidencia tributaria, siendo un aspecto importante a considerar por el órgano colegiado y autoridades fiscales, para garantizar la calidad del trabajo.

RECOMENDACIONES

1. El Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, se puede regular como un aspecto de carácter obligatorio dirigido a los contribuyentes que cumplan determinado perfil en función de sus activos, ventas, número de empleados, entre otros, sin embargo se puede acompañar de algunos beneficios fiscales, para que se convierta en un aspecto positivo para el Contribuyente y para la Administración Tributaria.
2. Que el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas por medio del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores o el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, consideren las tendencias del Dictamen y trabajen este tipo de Informe. Especialmente si llegara a tomar vigencia el dictamen fiscal, por la responsabilidad que conlleva la prestación de un servicio de esta naturaleza, indicando los procedimientos, responsabilidad del profesional, quienes pueden y quienes no pueden emitir este informe, sanciones en caso de incumplimiento a la normativa, entre otros aspectos que deben regularse desde el punto de vista técnico.
3. Al establecer el Dictamen Fiscal del Impuesto Sobre la Renta, también se deberá reformar el Código Tributario, regulando las sanciones para el contribuyente y para el Contador Público y Auditor, en caso de incumplimiento a la norma jurídico tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

1. Arango Escobar, Julio Eduardo. 2004. Manual de Metodología de la Investigación Método Científico. Guatemala. Editorial Estudiantil Fénix. 115 p.
2. Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. 2000. Decreto No. 230 Código Tributario. Diario Oficial de El Salvador.
3. Asamblea Nacional Constituyente. 1985. Constitución Política de la República de Guatemala. Diario Oficial de Centro América.
4. Audit Consulting Financial Advisory. Disponible en http://www.deloitte.comdtcdadoccontentBoletin_06_05.pdf.
5. Berreondo Quezada, Carlos Enrique. 1986. El Dictamen para efectos fiscales y el Contador Público y Auditor. Tesis Lic. Contador Público y Auditor. Guatemala, USAC. 120 p.
6. Cabanellas de Torres, Guillermo. 2005. Diccionario Jurídico Elemental. Décimo Séptima Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta, S.R.L.. 412 p.
7. Chicas, Jaime; Fernandez Guillermo; Alvarado, José. 2000. Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala. Departamento de Publicaciones, Facultad de Ciencias Económicas, USAC. 283 p.
8. Cifuentes Medina, Edelberto. 2003. La Aventura de Investigar: El Plan y la Tesis. Guatemala. Editorial Magna Terra. 213 p.
9. Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas Guatemala. 1992. Estatutos del Colegio de Profesionales de Ciencias Económicas. Fondo de Cultura Editorial. 17-27 p.
10. Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. 2000. Normas internacionales de Auditoría. Trad. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México. 603 p.
11. Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. 2007. Normas internacionales de Auditoría. Trad. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México. 1119 p.
12. Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. 1981. Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Diario Oficial de la Federación.
13. Congreso de la República de Guatemala. 1973. Decreto Número 17-73, Código Penal y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América.
14. Congreso de la República de Guatemala. 1991. Decreto Número 6-91, Código Tributario y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América.
15. Congreso de la República de Guatemala. 1992. Decreto Número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América.
16. Congreso de la República de Guatemala. 1992. Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América.
17. Congreso de la República de Guatemala. 2004. Decreto Número 19-04, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Diario Oficial de Centro América.

18. Congreso de la República de Guatemala. 1998. Decreto Número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Diario Oficial de Centro América.
19. Congreso de la República de Guatemala. 2006. Decreto Número 20-2006, Disposiciones para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Diario Oficial de Centro América.
20. Congreso de la República de Guatemala. 2008. Decreto Número 47-2008, Ley para el Reconocimiento de las comunicaciones y Firmas Electrónicas. Diario Oficial de Centro América.
21. Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, El Salvador. 2002. Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias. Disponible en <http://www.minec.gob.sv/organigrama/CONSEJODEVIGILANCIA/NORMA%20PARA%20AUDITORIA%20DE%20CUMPLIMIENTO.pdf>.
22. De la Vega, Mariana. El Dictamen Fiscal en México. Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos15/dictamen-fiscal/dictamen-fiscal.shtml>
23. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. 2005. Principios de Derecho Tributario. 4ª. Edición. México. Limusa Noriega Editores. 224 p.
24. Garza Oyervides, Raúl Flavio. Presente y Futuro del Dictamen Fiscal., sin número de página. Disponible en <http://legal.terra.com.mx/enlinea/Articulos/articulo/310default.asp?tipoArt=3&idArt=310>
25. Hernandez Sampieri, Roberto; Fernandez Collado, Carlos; Baptista Lucio, Pilar. 2006. Metodología de la investigación. 4ª Edición. México. McGraw-Hill. 850 p.
26. IGCPA (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. 1990. Normas de Ética para graduados en Contaduría Pública y Auditoría. Impreso por Alfil. 8 p.
27. IGCPA. (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores) / Comisión de Principios Sobre Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría. 2006. Norma de Auditoría No. 1. XII Edición. Guatemala. 5 p.
28. IGCPA. (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores) / Comisión de Principios Sobre Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría. 2006. Norma de Auditoría 10: Dictamen sobre Estados Financieros Auditados. XII Edición. Guatemala. 37 - 64 p.
29. IGCPA. (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores) / Comisión de Principios Sobre Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría. 2006. Norma de Auditoría No. 41: Capacitación Continua. IX Edición. Guatemala. 9 p.
30. IGCPA (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores). 1994. Estatutos. Diario Oficial de Centro América.
31. IGCPA (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores). 1996. Guía de Auditoría No. 1 Conceptos Básicos de Auditoría Interna. 11 p.
32. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. 2003. Revista Fisco Actualidades No. 31. 7 p.
33. Jarach, Dino. 2004. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 3ª. Edición. Buenos Aires, Argentina. Abeledo-Perrot. 968 p.

34. Kohler Erick L..1982. Diccionario para Contadores. México. Editorial Hispano Americana. 717 p.
35. Ministerio de Finanzas Públicas GT. 2004. Acuerdo Gubernativo Número 206-2004, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América.
36. Ministerio de Finanzas Públicas GT. 2006. Acuerdo Gubernativo Número 424-2006, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas. Diario Oficial de Centro América.
37. Ministerio de Hacienda, SV. 2006. Decreto Número 117, Reglamento de Aplicación del Código Tributario y sus Reformas. Diario Oficial de El Salvador.
38. Ministerio de Hacienda, SV. www.mh.gob.sv
39. Ministerio de Hacienda y Crédito Público MX. 1984. Reglamento del Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Diario Oficial de la Federación.
40. Ossorio, Manuel. 2004. Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales. 30ª. Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta. 1005 p.
41. SAT (Servicio de Administración Tributaria, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, MX) / Alvaro Argüelles, Roberto. Dictámenes y Recaudación. Análisis de las Ventajas y Desventajas del uso de los Dictámenes: Federal. 18 p.
42. SAT (Superintendencia de Administración Tributaria, GT) /Informa SAT. Preguntas Frecuentes. Disponible en: <http://portal.sat.gob.gt/informa/hgxpp>.
43. SAT (Superintendencia de Administración Tributaria, GT) / Programa Permanente de Cultura Tributaria en Guatemala. 2005. Disponible en <http://portal.sat.gob.gt/ct/portal/>

APÉNDICES

APÉNDICE I

CUESTIONARIO PARA RECOPIRAR INFORMACIÓN PARA ELABORACIÓN DE TESIS DE POSTGRADO

TEMA: DICTAMEN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, UNA PROPUESTA PARA GUATEMALA

INSTRUCCIONES: Los siguientes cuestionamientos, han sido planteados con la finalidad de conocer las opiniones de los profesionales sobre el Dictamen Fiscal vigente en otros países.

1. ¿Qué conocimiento tiene sobre el dictamen fiscal vigente en México y El Salvador?

Suficiente	Regular	Ninguno
------------	---------	---------

2. ¿Considera que en Guatemala debería implantarse la obligación de emitir un Dictamen Fiscal?

SI	NO
----	----

3. ¿Considera que el Dictamen Fiscal es un informe que únicamente podría emitir el Contador Público y Auditor?

SI	NO
----	----

4. ¿Estaría en disposición de prestar el servicio de auditoría para emitir Dictamen Fiscal?

SI	NO
----	----

5. ¿Considera que al entrar en vigencia el Dictamen Fiscal del ISR, estaría en riesgo la confianza pública del Contador Público y Auditor?

SI	NO
----	----

6. ¿En qué normativa considera usted que debiera regularse el Dictamen Fiscal del ISR?
 - a. LEY DEL ISR: La obligatoriedad de adjuntar dictamen fiscal para los contribuyentes especiales.

SI	NO
----	----

 - b. CÓDIGO TRIBUTARIO: Lo relativo a la fecha de presentación, perfil del profesional que puede emitir este informe, sanciones en caso de incumplimiento.

SI	NO
----	----

7. ¿Al estar vigente el Dictamen Fiscal en Guatemala, los profesionales que emitan este informe, deberían recibir capacitación específica comprobable en materia fiscal?
 - a. Por parte del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas o del Colegio de Contadores Públicos y Auditores

SI	NO
----	----
 - b. Por parte de SAT

SI	NO
----	----
 - c. Por parte de las Universidades

SI	NO
----	----

APÉNDICE II
ESTADÍSTICAS

CUADRO No. 1
GUATEMALA
RECAUDACION TRIBUTARIA ANUAL COMO PORCENTAJE DEL PIB*
PERIODO 2000 - 2007
No contempla la devolución de crédito fiscal por IVA
(Millones de Quetzales)

IMPUESTO	2,000	2,001	2,002	2,003	2,004	2,005	2,006	2,007
TOTAL ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	10.849%	11.214%	12.020%	11.651%	11.729%	11.508%	12.109%	12.597%
DIRECTOS	2.482%	2.629%	3.129%	3.021%	2.823%	2.908%	3.337%	3.379%
Sobre la Renta	1.500%	1.604%	1.573%	1.546%	1.726%	2.100%	2.369%	2.572%
Sobre el Patrimonio	0.013%	0.006%	0.005%	0.005%	0.005%	0.004%	0.004%	0.006%
ISET	0.002%	-	-	-	-	-	-	0.000%
IEMA	0.968%	1.019%	1.551%	1.470%	0.449%	0.013%	0.006%	0.003%
IETAAP	-	-	-	-	0.644%	0.791%	0.958%	0.798%
Extraordinario Dto. 58-91	-	-	-	-	-	-	-	-
INDIRECTOS	8.366%	8.585%	8.891%	8.630%	8.906%	8.600%	8.772%	9.218%
IVA sobre Ventas	2.176%	2.116%	2.265%	2.166%	2.323%	2.040%	2.174%	2.591%
IVA Importaciones	3.140%	3.316%	3.517%	3.553%	3.732%	3.818%	3.890%	4.106%
IVA TOTAL	5.316%	5.432%	5.781%	5.720%	6.055%	5.858%	6.065%	6.697%
Derechos Arancelarios	1.354%	1.346%	1.393%	1.370%	1.274%	1.783%	1.135%	1.035%
Sobre Bebidas	0.152%	0.173%	0.187%	0.164%	0.121%	0.179%	0.175%	0.166%
Sobre Tabacos	0.154%	0.159%	0.162%	0.160%	0.139%	0.150%	0.140%	0.138%
Petróleo y Derivados	1.041%	1.103%	0.985%	0.860%	0.929%	0.233%	0.847%	0.798%
Timbres	0.137%	0.108%	0.114%	0.102%	0.151%	0.150%	0.171%	0.153%
Circulación de Vehículos	0.140%	0.150%	0.154%	0.148%	0.141%	0.153%	0.143%	0.138%
Sobre Cemento	-	0.047%	0.051%	0.048%	0.045%	0.045%	0.048%	0.045%
Pasajes y Otros	0.074%	0.068%	0.065%	0.059%	0.051%	0.049%	0.049%	0.048%
TOTAL OTRAS INSTITUCIONES	0.502%	0.434%	0.467%	0.536%	0.521%	0.542%	0.542%	0.548%
Regalías e Hidrocarburos Compartibles.	0.295%	0.193%	0.232%	0.291%	0.259%	0.284%	0.293%	0.312%
Salida del País.	0.101%	0.110%	0.099%	0.094%	0.100%	0.095%	0.088%	0.089%
IUSI	0.106%	0.131%	0.136%	0.151%	0.161%	0.163%	0.161%	0.146%
INGRESOS TRIBUTARIOS BRUTOS	11.351%	11.648%	12.487%	12.187%	12.250%	12.050%	12.651%	13.145%
DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL	0.625%	0.681%	0.537%	0.383%	0.551%	0.696%	0.619%	0.703%
INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS	10.726%	10.968%	11.950%	11.804%	11.700%	11.354%	12.032%	12.442%

Fuente: Intendencia de Recaudación y Gestión, SAT, Ministerio de Finanzas Públicas y Banco de Guatemala.

Nota: Pueden existir diferencias por redondeo.

* Banco de Guatemala, Base 2001

En el cuadro número uno, se observa que el Impuesto Sobre la Renta, tiene una participación en los años 2000 a 2007, que oscila entre el 1.50% hasta el 2.57%, como porcentaje del PIB, que representa casi un tercio de lo que se capta a través del Impuesto al Valor Agregado. Se considera que es un impuesto con potencial, específicamente en el régimen optativo, que se puede lograr fortaleciendo la acción fiscalizadora.

CUADRO No. 2 GUATEMALA

RECAUDACION TRIBUTARIA ANUAL

PERIODO 2000 - 2007

No contempla la devolución de crédito fiscal por IVA
(Millones de Quetzales)



DESCRIPCIÓN	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
TOTAL ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	14,475.24	16,482.74	19,533.95	20,278.06	22,337.62	23,971.21	27,779.36	32,315.49
DIRECTOS	3,312.15	3,864.08	5,085.45	5,257.75	5,376.62	6,057.86	7,655.89	8,668.45
Sobre la Renta	2,001.22	2,357.87	2,556.05	2,691.52	3,286.74	4,375.14	5,433.69	6,597.30
Sobre el Patrimonio	17.35	8.86	8.93	8.64	9.07	9.13	9.11	14.53
ISET	2.29	0.00	0.00	0.00	0.00			0.78
IEMA	1,291.28	1,497.36	2,520.47	2,557.59	854.81	26.28	14.46	8.93
IETAAP	0.00	0.00	0.00	0.00	1,225.99	1,647.30	2,198.64	2,046.91
Extraordinario Dto. 58-91	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
INDIRECTOS	11,163.09	12,618.66	14,448.50	15,020.30	16,961.01	17,913.36	20,123.47	23,647.04
IVA Importaciones	4,189.24	4,873.30	5,714.66	6,184.51	7,107.14	7,952.72	8,924.22	10,532.25
Derechos Arancelarios	1,806.17	1,979.03	2,262.95	2,383.95	2,427.08	3,714.51	2,603.49	2,653.93
IVA sobre Ventas	2,903.44	3,110.22	3,680.60	3,770.52	4,423.63	4,249.61	4,988.32	6,647.03
Sobre Bebidas	202.40	253.72	304.54	285.88	229.48	372.08	401.90	426.64
Sobre Tabacos	205.23	233.48	262.56	278.27	264.21	312.01	321.31	355.23
Petróleo y Derivados	1,389.37	1,620.65	1,599.98	1,496.92	1,768.70	485.31	1,942.67	2,047.32
Timbres	182.13	158.40	184.65	176.79	288.37	313.26	391.71	391.92
Circulación de Vehículos	186.25	221.16	250.64	256.98	268.28	319.12	327.31	353.14
Sobre Cemento	0.00	69.42	82.75	83.84	86.63	92.76	109.63	116.62
Otros	98.86	99.27	105.16	102.64	97.47	101.98	112.91	122.96
TOTAL OTRAS INSTITUCIONES	670.44	637.80	758.41	932.03	991.55	1,126.58	1,244.00	1,405.47
Regalías e Hidrocarburos Compartibles.	393.90	284.15	376.60	505.62	493.95	591.33	671.59	801.19
Salida del País.	134.92	161.33	161.00	163.48	190.86	197.15	202.21	228.97
IUSI	141.61	192.32	220.81	262.93	306.74	339.45	368.60	375.31
TOTAL DE INGRESOS TRIBUTA	15,145.68	17,120.54	20,292.36	21,210.08	23,329.18	25,097.79	29,023.36	33,720.96

Fuente: Intendencia de Recaudación y Gestión, SAT, y Ministerio de Finanzas Públicas

El comportamiento de la recaudación tributaria se aprecia en cifras expresadas en quetzales en el cuadro número dos, en el período comprendido del año 2000 al 2007. El impuesto Sobre la Renta representa la fuente más importante de ingresos por impuestos directos. Representa entre el 14% y 20% del total de impuestos recaudados por la Administración Tributaria.

CUADRO No. 3
MÉXICO
Evolución de los Ingresos Totales del Sector Público
Clasificación Tributarios – No Tributarios

CONCEPTO	PROMEDIO 1988-1994		PROMEDIO 1995-2000		PROMEDIO 2001-2003 a/		PROMEDIO 1988-2003 a/	
	% DEL PIB	% DEL TOTAL	% DEL PIB	% DEL TOTAL	% DEL PIB	% DEL TOTAL	% DEL PIB	% DEL TOTAL
Ingresos Presupuestarios Totales	24.56	100.00	21.94	100.00	21.76	100.00	23.05	100.00
Gobierno Federal	15.76	64.17	15.22	69.36	16.12	74.05	15.62	67.77
Tributarios	11.13	45.31	10.09	45.96	11.70	53.78	10.85	47.04
ISR	4.88	19.88	4.32	19.70	5.15	23.68	4.72	20.49
IVA	3.08	12.54	3.10	14.14	3.52	16.16	3.17	13.75
IEPS	1.84	7.50	1.62	7.40	2.13	9.76	1.81	7.87
Petrolífero	1.19	4.86	1.26	5.73	1.72	7.90	1.32	5.71
Resto	0.65	2.64	0.37	1.67	0.40	1.86	0.50	2.16
Importaciones	0.87	3.56	0.59	2.67	0.44	2.04	0.69	2.97
Otros impuestos b/	0.45	1.83	0.45	2.05	0.47	2.14	0.45	1.96
No Tributarios	4.63	18.86	5.14	23.40	4.41	20.28	4.78	20.73
Derechos por Hidrocarburos	3.03	12.35	3.24	14.75	2.77	12.72	3.06	13.27
Resto	1.60	6.51	1.90	8.65	1.64	7.55	1.72	7.46
Organismos y Empresas	8.80	35.83	6.72	30.64	5.65	25.95	7.43	32.23
PEMEX	2.93	11.94	2.43	11.07	2.18	10.00	2.60	11.29
Resto	5.87	23.89	4.29	19.57	3.47	15.95	4.83	20.94
Memoranda:								
Ingresos Petroleros	7.16	29.15	6.92	31.56	6.66	30.62	6.98	30.27
Ingresos no Petroleros	17.40	70.85	15.02	68.44	15.10	69.38	16.08	69.73
Ingresos no Recurrentes	c/1.85	c/7.53	0.67	3.03	0.58	2.65	d/1.07	d/4.64

a/ Para 2003 se utilizaron los valores estimados en la Ley de Ingresos de la Federación 2003.

b/ Incluye ISAN, ISTUV, venta de bienes y servicios suntuarios y otros impuestos.

c/ Promedio 1990-1994.

d/ Promedio 1990-2003.

Fuente: "Estadísticas de Finanzas Públicas y Deuda Pública", SHCP. Se utilizaron las series acumuladas a diciembre de cada año (1988-2002) disponibles en www.shcp.gob.mx, que a continuación se describen: "Ingresos Presupuestales", Serie GB e "Ingresos Presupuestales del Gobierno Federal", Serie BA. Para la Subsección "Tributarios": "Renta", Serie BAG01, "I.V.A", Serie BAG02, "Producción y Servicios", Serie BAG03, "Importación", Serie BAG05, "Erogaciones", Serie BAG04 y "Otros Impuestos", Serie BGA06. El IEPS Petrolífero corresponde a "Impuesto a la Gasolina", Serie BAG301 y el "Resto" corresponde a la suma de las siguientes series: "Tabacos Labrados", Serie BAG302, "Alcohol", Serie BAG303, "Teléfonos", Serie BAG304, "Cerveza", Serie BAG305, "Seguros", Serie BAG306, "Aguas Envasadas", Serie BAG307 y finalmente "Energía Eléctrica", Serie BAG308. Para la subsección "No Tributarios": "Derechos por Hidrocarburos", Serie BAH0202 y "Resto" se obtuvo al sumar lo siguiente: "Contribución de Mejoras", Serie BAH01, "Derechos", Serie BAH201, "Productos", Serie BAH03, "Aprovechamientos", Serie BAH04 y "Accesorios", Serie BAH05. Las "Entidades Distintas de Pemex" provienen de "Ingresos Presupuestales de Otras Entidades", Serie GB220. Las series "Pemex", y "Organismos y Empresas" se obtuvieron por diferencia. Las cifras del PIB a precios corrientes provienen del INEGI (publicado en www.inegi.gob.mx).

En el cuadro anterior, muestra la evolución de la recaudación tributaria en México, por impuesto, en relación al PIB.

La información en el primer período de 1988 a 1994, incluye el año 1991 en el que entró en vigencia el Dictamen Fiscal con carácter obligatorio. Cabe aclarar que en México, este informe está vigente para todos los impuestos. En ese país, el Impuesto Sobre la Renta representa entre el 19.88% al 23.68% aproximadamente, de los ingresos presupuestarios totales. En México el Impuesto Sobre la Renta representa entre el 44% aproximadamente, de los ingresos tributarios del país, su participación es superior al Impuesto al Valor Agregado, como un dato interesante, al compararlo con Guatemala.

CUADRO No. 4
MÉXICO
CUMPLIMIENTO DE CONTRIBUYENTES DICTAMINADOS

EJERCICIO	DICTAMENES	OBLIGADOS			VOLUNTARIOS	
		PERSONAS FÍSICAS	PERSONAS MORALES	TOTAL	PERSONAS FÍSICAS	PERSONAS MORALES
1989*	35,500	**	**	**	***	***
1990	41,830	***	***	***	***	***
1991	62,057	1,323	30,633	31,956	3,514	26,587
1992	66,407	1,448	36,643	38,091	2,998	25,318
1993	68,361	1,754	39,629	41,383	3,312	23,666
1994	68,689	1,697	38,960	40,657	3,507	24,525
1995	70,102	1,481	38,935	40,416	3,980	25,705
1996	72,305	1,346	38,531	39,877	4,237	28,186
1997	74,274	1,650	40,466	42,116	3,973	28,185
1998	76,568	***	***	***	***	***
1999	77,427	***	***	***	***	***
2000	79,872	***	***	***	***	***
2001	82,189	***	***	***	***	***

- * Fuente: Centro de Procesamiento Nacional.
Revista Fisco Actualidades No. 31, de fecha Mayo 2003, publicada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- ** No existía obligatoriedad de presentar dictamen fiscal
- *** No se cuenta con información clasificada

En el cuadro No. 4, se puede apreciar, que en México del total de Dictámenes Fiscales entregados por las personas físicas (individuales) el 70% aproximadamente es en forma voluntaria. En las personas morales la proporción cambia, la cantidad de contribuyentes que presentan el Dictamen Fiscal en forma voluntaria oscila entre el 46% y 40% aproximadamente. Un aspecto importante a considerar, es que aún después de la normativa para presentar el dictamen fiscal en forma obligatoria, similar número de contribuyentes continúan presentando este informe en forma voluntaria.

La cantidad de dictámenes fiscales que recibió la Administración Tributaria aumentó constantemente entre el año 1989 y 2001, la cantidad se incrementó en un 231%, esto obedece al carácter obligatorio de este informe a partir del año 1991.

CUADRO No. 5
EL SALVADOR
SPNF: RESULTADOS FISCALES, 2002-2006
(Millones de Dólares y Porcentajes del PIB)

Rubros	2002	2003	2004	2005	2006 Preliminar
Ingresos Tributarios (\$) ¹ Preliminar1,	685	1,812.30	1,925.20	2,229.40	2,573.50
Carga Tributaria 1/	11.80%	12.00%	12.20%	13.10%	13.90%
Inversión Pública	4.30%	3.60%	2.10%	2.50%	2.70%
Ahorro Corriente	0.80%	1.10%	1.40%	1.50%	1.80%
Superávit/Déficit Fiscal (sin pensiones)	-3.30%	-2.10%	-0.60%	-1.10%	-1.10%
Superávit/Déficit Fiscal (con pensiones)	-4.40%	-3.70%	-2.40%	-3.00%	-2.40%

1/ Incluye las Contribuciones Especiales (Fondo Vial)

Fuente: Ministerio de Hacienda de El Salvador

El dictamen fiscal está vigente en El Salvador desde el año 2001, se puede apreciar incremento en la carga tributaria en relación al PIB, manteniendo un crecimiento sostenido. Los ingresos tributarios se incrementaron en todo el período, lográndose elevar la carga tributaria de 11.8% en 2002 al 13.90 en el 2006.

**CUADRO No. 6
EL SALVADOR**

**INGRESOS Y CARGA TRIBUTARIA
2002 AL 2007(En millones de US \$)**

IMPUESTO	2002	2003	2004	2005	2006	2007
RENTA	480.2	530.1	564.7	699.7	818.7	968.2
Declaración	99.2	114.3	139.8	164.2	190.4	256.0
Retenciones	256.3	271.5	282.1	336.1	391.9	444.9
Pago a Cuenta	124.7	144.3	142.8	199.4	236.4	267.3
TBR	13.0	14.5	15.3	16.3	18.6	21.0
ESPECIFICOS	66.5	61.7	76.5	95.2	97.4	98.5
IVA DECLARACION	431.9	436.8	445.8	511.2	564.1	600.4
IVA IMPORTACION	472.0	523.4	580.6	658.8	798.4	906.0
DERECHOS ARANCELARIOS	154.8	177.6	174.5	180.9	199.7	203.5
OTROS	0.1	0.4	0.2	0.3	0.8	0.9
TOTAL	1,618.5	1,744.5	1,857.6	2,162.4	2,497.7	2,798.5
FOVIAL	64.8	67.2	67.1	66.4	69.0	70.3
TURISMO					6.2	7.3
PIB A PRECIOS CORRIENTES	14,306.7	15,046.7	15,798.3	17,070.2	18,653.6	20,260.9
CARGA TRIBUTARIA	11.8%	12.0%	12.2%	13.1%	13.8%	14.2%

**DECLARANTES RENTA
EJERCICIOS 2002 - 2006**

EJERCICIO FISCAL	No. DE DECLARANTES
2002	281,408
2003	312,475
2004	347,657
2005	386,781
2006	447,312

Fuente: Ministerio de Hacienda de El Salvador

Se puede observar en el cuadro anterior, que el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre la Renta y Derechos Arancelarios, constituyen la principal fuente de ingresos de ese país. En el que la carga tributaria muestra una tendencia creciente del 11.8% en el año 2002, hasta llegar al 14.2% en el año 2007.

También se observa que el número de declarantes en Renta (Impuesto Sobre la Renta) viene aumentando a razón del 11% de los años 2002 al 2005, y en el 2005 se incrementó en 15%.

APÉNDICE III

SIMILITUDES Y DIFERENCIAS ENTRE EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS, DICTAMEN FISCAL ISR RÉGIMEN OPTATIVO (PROPUESTA), DICTAMEN DE DEVOLUCIÓN IVA RÉGIMEN OPTATIVO

Similitudes	Dictamen de Estados Financieros (Art. 72 Ley ISR)	Dictamen Fiscal ISR Régimen Optativo (Propuesta)	Dictamen de Devolución IVA Régimen Optativo
Debe ser emitido por un Contador			
1 Público y Auditor	SI	SI	SI
El costo del servicio del Contador Público y Auditor lo absorbe el			
2 contribuyente	SI	SI	SI
Diferencias			
Se encuentra establecido en Ley			
1 actualmente en Guatemala	SI	NO	SI
Existen normas de auditoría que regulan la actuación del			
2 profesional en forma específica	SI	NO	NO
Está enfocado a verificar el cumplimiento de la obligación			
3 tributaria	NO	SI	SI
La norma jurídico tributaria que da origen a este dictamen, regula el			
4 alcance de la auditoría	NO	SI (1)	SI
Existe obligatoriedad por parte del Contador Público y Auditor de proporcionar los papeles de trabajo a la Administración			
5 Tributaria	NO	SI	SI
Existen sanciones por incumplimiento en la fecha de presentación (Incumplimiento a			
6 un deber formal)	SI	SI	NO
Contribuye a fomentar la cultura			
7 tributaria	NO	SI	SI
Se requiere que el profesional compruebe sus conocimientos en			
8 el ámbito tributario	NO	SI	NO

(1) Al entrar en vigencia