

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**“PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA DEFENSA  
FISCAL DE UNA EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA Y  
DISTRIBUIDORA DE GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO DERIVADA DE UNA  
RESOLUCIÓN POR AJUSTE EN EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES  
TRIBUTARIAS”**



**TESIS**

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

**POR**

**MELVIN ENRIQUE LAU PEÑA**

**PREVIO A CONFERIRSELE EL TÍTULO DE**

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**

**EN EL GRADO ACADÉMICO DE**

**LICENCIADO**

**GUATEMALA, JULIO DEL 2010**

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1º.	Lic. MSc. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 2º.	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3º.	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4º.	P.C Edgar Arnoldo Quiché Chiyal
Vocal 5º.	P.C José Antonio Vielman

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES DE  
ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

Matemática-Estadística	Lic. Hugo Francisco Herrera Sánchez
Contabilidad	Lic. Marco Antonio Oliva Orellana
Auditoría	Lic. Carlos Roberto Mauricio García

**PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE  
TESIS**

Presidente	Lic. Víctor Manuel Díaz Ortega
Examinador	Lic. José Rolando Ortega Barreda
Examinador	Lic. Olivio Adolfo Cifuentes Morales

**Lic. MSc. Albaro Joel Girón Barahona**  
**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**  
**Colegiado No. 1047**  
**MASTER EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

Guatemala,  
11 de enero de 2010

Licenciado  
José Rolando Secaída Morales  
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su Despacho

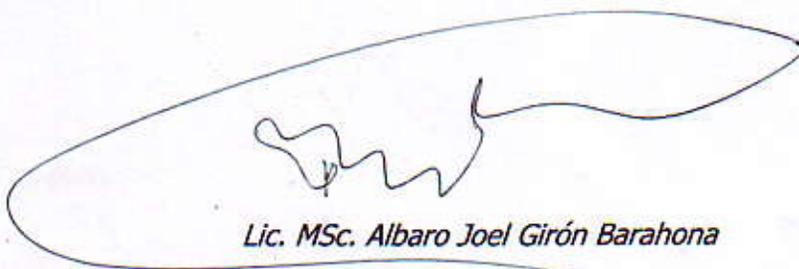
Respetable Señor Decano:

De conformidad con la designación para asesorar al señor Melvín Enrique Lau Peña, en su trabajo de tesis denominado "PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA DEFENSA FISCAL DE UNA EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO DERIVADA DE UNA RESOLUCIÓN POR AJUSTE EN EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS", me permito informarle que, de conformidad con la revisión efectuada, el trabajo indicado llena los requisitos que el reglamento establece.

El trabajo referido constituye un valioso aporte para los profesionales de las ciencias económicas, empresas, instituciones y personas interesadas en el estudio de los temas tributarios. Además, en vista de la trascendencia del tema en el esquema empresarial de nuestro país, la investigación realizada reviste particular relevancia. En tal virtud, en opinión del suscrito, el trabajo presenta una investigación cuya actualidad y calidad, reúne los requisitos académicos necesarios que el caso amerita.

Con base en lo anteriormente expuesto, recomiendo que el trabajo realizado sea aprobado para su presentación por el señor Melvín Enrique Lau Peña, en el Examen Privado de Tesis, previo a conferírsele el título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

Atentamente,



Lic. MSc. Albaro Joel Girón Barahona

11 calle B 32-74 zona 7, Col. Centroamérica  
Telefax: 24397194  
Correo Electrónico: [ajgb2007@hotmail.com](mailto:ajgb2007@hotmail.com) y [albarogiron@yahoo.com](mailto:albarogiron@yahoo.com)



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

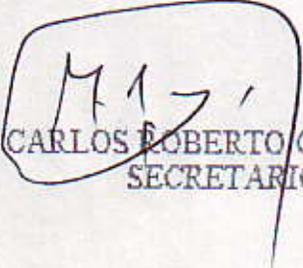
Edificio "S-8"  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,  
VEINTIDOS DE JUNIO DE DOS MIL DIEZ.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.4, subinciso 5.4.1 del Acta 10-2010 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 21 de junio de 2010, se conoció el Acta AUDITORIA 22-2010 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 16 de febrero de 2010 y el trabajo de Tesis denominado: "PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA DEFENSA FISCAL DE UNA EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO DERIVADA DE UNA RESOLUCIÓN POR AJUSTE EN EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS", que para su graduación profesional presentó el estudiante MELVIN ENRIQUE LAU PEÑA, autorizándose su impresión.

Atentamente,

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

  
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO



  
LIC. JOSE ROLANDO SECAÍDA MORALES  
DECANO



Smp.

## **ACTO QUE DEDICO**

**A Dios:** Por darme sabiduría para poder alcanzar esta meta y por permitir que mis padres estén presentes en este momento tan importante y feliz de mi vida.

**A mis Padres:** Samuel Antonio Lau Tobar y Raquel Peña Hernández, a quienes les agradezco la vida, sus esfuerzos, sus sabios consejos y el apoyo de toda su vida, ya que con su amor me han dado fuerzas para lograr todas mis metas.

**A mis Hermanos:** Mirna Argentina Lau Peña, Edgar Antonio Lau Peña, Mario Oswaldo Lau Peña y Byron Estuardo Lau Peña, por haberme apoyado y brindado su amor incondicional en todos los momentos.

**A mis Sobrinos:** Con mucho amor, para que sigan el ejemplo y logren cosechar muchos éxitos para que sean buenos ciudadanos.

**A los Docentes:** En especial a aquellos que compartieron más que una enseñanza académica y me brindaron su amistad, guiándome por el buen sendero de la vida.

**A mi Asesor:** Lic. MSc. Albaro Joel Girón Barahona, gracias por su apoyo y sabios consejos.

**A mis Amigos:** En especial a mi grupo de estudio que siempre estuvo en los momentos difíciles.

**A:** Usted estimado lector.

## ÍNDICE

Página

Introducción

### CAPÍTULO I

#### EMPRESA COMERCIALIZADORA DE GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO

1.1	DEFINICIÓN DE EMPRESA	01
1.2	CLASIFICACIÓN DE LAS EMPRESAS	02
1.2.1	Según la procedencia de su capital	02
1.2.2	Según la actividad económica que desarrolle	02
1.2.3	Según su personalidad jurídica	03
1.3	EL PETRÓLEO Y SU IMPORTANCIA	03
1.4	GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO	05
1.5	EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO	06
1.6	CONSTITUCIÓN DE UNA EMPRESA QUE COMERCIALIZA GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO	08
1.6.1	REQUISITOS DE INSCRIPCIÓN	09
1.6.1.1	Inscripción en el Registro Mercantil	09
1.6.1.2	Inscripción en la Superintendencia de Administración Tributaria	10
1.6.1.3	Inscripción en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	11
1.6.2	LEYES QUE LA REGULAN	12

## ÍNDICE

Página

### CAPÍTULO II

#### DEFENSA FISCAL

2.1	ELEMENTOS DEL PROCESO ADMINISTRATIVO	
2.1.1	ESTADO	14
2.1.2	LEY	18
2.1.3	EL TRIBUTO	19
2.1.4	SISTEMA TRIBUTARIO	24
2.1.5	SUJETO ACTIVO	26
2.1.6	SUJETO PASIVO	27
2.2	PROCESO ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL DEL COBRO DEL TRIBUTO	28
2.2.1	PROCESO ADMINISTRATIVO	28
2.2.1.1	Pago Voluntario de los Tributos	28
2.2.1.2	Cobro Mediante Procedimiento Coercitivo	29
2.2.1.2.1	Notificación	30
2.2.1.2.2	Audiencia	30
2.2.1.2.3	Periodo de prueba	31
2.2.1.2.4	Recurso de revocatoria	33
2.2.1.2.5	Instancia del Ocurso	34
2.2.2	PROCESO JUDICIAL DEL COBRO DE LOS TRIBUTOS	35
2.2.2.1	Proceso Contencioso Administrativo	35
2.2.2.2	Casación	36
2.2.2.3	Proceso Económico Activo	37
2.3	DIAGRAMA DEL PROCESO ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL DEL COBRO DE LOS TRIBUTOS	39

	<b>ÍNDICE</b>	<b>Página</b>
2.3.1	Proceso Administrativo y Judicial por Infracciones Tributarias	39
2.3.2	Proceso Judicial por Delitos Tributarios	40
2.4	CUADRO DE PROCESOS PARA EL COBRO DE LOS TRIBUTOS EN LA INSTANCIA ADMINISTRATIVA	41

### **CAPÍTULO III**

#### **PROFESIONAL UNIVERSITARIO DE LAS CIENCIAS ECONÓMICAS Y SU CAMPO LABORAL**

3.1	PERFIL DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR	42
3.2	NORMAS QUE RIGEN AL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR	44
3.3	AUDITOR INTERNO	47
3.4	ENTIDAD QUE PRESTA SERVICIOS DE AUDITORÍA	49
3.4.1	Constitución de una Empresa que Presta Servicios de Auditoría	49
3.4.2	Servicios que Prestan las Empresas de Auditoría	51
3.5	ASESORÍA FISCAL	52
3.6	AUDITORÍA FISCAL	53

**CAPÍTULO IV**

**PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA DEFENSA FISCAL DE UNA EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE GAS LIQUIDO DE PETRÓLEO DERIVADA DE UNA RESOLUCIÓN POR AJUSTE EN EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.**

4.1	INTRODUCCIÓN	56
4.1.1	DATOS DE LA EMPRESA	57
4.1.2	PROCESO ADMINISTRATIVO	58
4.2	PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES DE ASESORÍA FISCAL	61
4.3	CARTA COMPROMISO (ASESORÍA FISCAL)	65
4.4	PLANEACIÓN DE LA ASESORÍA FISCAL	67
4.5	NOTIFICACIÓN DE RESOLUCIÓN	71
4.5.1	RESOLUCIÓN SAT	72
4.5.2	AUDIENCIA POR AJUSTES AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ	75
4.6	PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA EVACUACIÓN DE LA AUDIENCIA	93
4.6.1	Notificación de la Audiencia	93
4.6.2	Evacuación de la Audiencia	94
4.7	EVACUACIÓN DE RESOLUCIÓN SAT	97
4.7.1	DOCUMENTOS LEGALES QUE RESPALDA EL GASTO DEDUCIBLE	101

## ÍNDICE

Página

4.7.1.1	Factura por la Compra de los Pick-Up's	101
4.7.1.2	Factura por la Compra de las Góndolas	102
4.7.2	TRANSFERENCIAS BANCARIAS	103
4.7.2.1	Transferencia por Pago de Pick-Up's	103
4.7.2.2	Transferencia por Pago de las Góndolas	105
4.8	CONFIRMACIÓN Y/O DESVANECIMIENTO DE AJUSTES (RESOLUCIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA)	107
4.9	RESOLUCIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CONFIRMANDO LOS AJUSTES FORMULADOS	109
4.10	PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN EL RECURSO DE REVOCATORIA	116
4.11	RECURSO DE REVOCATORIA	117
4.12	PROCEDENCIA DE RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	121
4.12.1	RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO	123
4.13	PROCESO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	125
	CONCLUSIONES	127
	RECOMENDACIONES	129
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	130

## INTRODUCCIÓN

Se ha observado que el número de contribuyentes sujetos a fiscalización aumenta constantemente y las autoridades fiscales cada vez se preocupan más por cubrir un porcentaje mayor. Si bien aún hoy en día la Administración Tributaria no cuenta con el elemento humano suficiente en relación al número de contribuyentes, si cuenta con óptima tecnología que le permite realizar una mejor labor de fiscalización.

En la actualidad con el mejoramiento del proceso de fiscalización de los tributos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, las empresas están más expuestas a ajustes, ya sea por incumplimiento, por mala interpretación en la aplicación y por desconocimiento de las leyes tributarias. Por tal motivo las empresas deben apoyarse en un profesional donde su preparación académica y experiencia laboral tenga la capacidad de analizar, revisar y practicar un examen crítico y sistemático de los registros contables, para verificar que los mismos estén apegados no sólo a Normas Internacionales de Contabilidad, sino que cumpla con los reglamentos tributarios del país.

El tema objeto de investigación: **“PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA DEFENSA FISCAL DE UNA EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO DERIVADA DE UNA RESOLUCIÓN POR AJUSTE EN EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS”**, fue enfocado en una empresa comercial de gas líquido de petróleo, porque representan empresas transnacionales con un capital significativo para el fisco, y sus operaciones comerciales y financieras son voluminosas y tienen mucha relación tributaria, por tal motivo son objeto de fiscalización.

En el primer capítulo se describe lo que representa una empresa, específicamente una comercializadora de gas líquido de petróleo en el país, como se constituye, sus requisitos legales y las leyes que la regulan, así como generalidades del producto que comercializa y de donde deriva el mismo.

En un proceso de defensa fiscal deben conocerse los elementos que la componen, sin ellos prácticamente es difícil comprender el mismo, por tal motivo éstos están desarrollados en el capítulo dos con el fin de que el lector los conozca y comprenda la importancia del Contador Público dentro de la misma. En él se encuentra desarrollado el proceso de cobro de los tributos tanto en la instancia administrativa, como en lo judicial, y para una mejor comprensión, se encuentra un diagrama que desarrolla el proceso, así como un cuadro indicador de cada una de las fases de la instancia administrativa

En los últimos dos capítulos está desarrollado el objetivo de estudio de este tema, en ellos se encuentra el perfil del Contador Público y Auditor y la importancia que representa la participación de este profesional de las Ciencias Económicas en el proceso de defensa fiscal de una empresa. Para demostrarlo, en el capítulo número cuatro se desarrolla el proceso de una defensa fiscal, principiando por la solicitud de servicio de asesoría por parte de la empresa, derivada de una notificación de resolución, hasta donde finaliza la instancia administrativa, porque de allí en adelante es aconsejable la participación del profesional de Ciencias Jurídicas (Abogado y Notario), esto debido a que además de obedecer a un mandato, lo judicial corresponde su exclusividad.

Por último se encuentran las conclusiones derivadas del trabajo desarrollado, así como las debidas recomendaciones. Se considera que estos conocimientos serán de mucha utilidad para su aplicación en el futuro, por cualquier interesado en aspectos tributarios y fiscales.

## CAPÍTULO I

### EMPRESA COMERCIALIZADORA DE GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO

#### 1.1 DEFINICIÓN DE EMPRESA

En el término empresa pueden existir diferentes definiciones. Esto es provocado por la creciente diversidad de empresas que existen hoy en día, sin embargo, en una definición general aceptada comprende, una entidad integrada por elementos: humanos, técnicos y materiales, cuyo objetivo natural y principal es la obtención de utilidades o ganancias, por medio de una actividad económica planificada.

Esta definición general es atribuida específicamente a la entidad organizada que realiza una actividad económica dentro del sector privado y que con capital propio asume riesgos necesarios e inherentes sobre dicha actividad económica que realice, con el objetivo de obtener beneficios (ganancias) futuros.

Sin embargo, existen otros tipos de empresas cuyo objetivo no es precisamente el lucro, sino la prestación de un servicio social con el propósito de buscar un interés general. Este tipo de empresas está integrado generalmente por entidades del Gobierno (empresas públicas) conformadas por capital proveniente del Estado, no obstante, existen empresas privadas donde el interés también es social, algunas están conformadas con capital propio y otras su capital está integrado por donaciones provenientes del exterior.

En los párrafos precedentes está claro que entre empresa privada y pública existe una gran diferenciación, pero no es absoluta porque pueden existir empresas mixtas las cuales están integradas con capital social público y privado, se convierten en empresa pública si el Gobierno decide nacionalizarla, y en empresa privada si ocurre el fenómeno denominado proceso de privatización.

## 1.2 CLASIFICACIÓN DE LAS EMPRESAS

Existen varias diferencias entre una empresa y otra, por lo que puede ser un poco subjetiva la forma de clasificación que se les pueda dar a cada una de ellas. Sin embargo una manera de clasificarlas puede ser:

### 1.2.1 Según la procedencia de su capital

**PRIVADA:** Entidad social organizada, con capital propio cuyo objetivo natural y principal es la obtención de utilidades.

**PÚBLICA:** Empresa cuyo capital proviene de fondos obtenidos por el Estado, cuya finalidad no es la maximización de sus recursos sino la prestación de un servicio social que beneficie a la comunidad.

**MIXTA:** Integrada por capital privado y estatal para la realización de actividades productivas o la prestación de un servicio con el objetivo de lucrar.

### 1.2.2 Según la Actividad Económica que Desarrolle

**INDUSTRIAL:** “La actividad primordial es la producción mediante la transformación o explotación de las materias primas” (1:16) provenientes de la naturaleza, ampliar el termino de duración de los productos perecederos y producir bienes de capital para el proceso de producción. Estos últimos “Comprende el tipo de bienes ligados a la producción a los que se conoce también como “medios de trabajo”” (2:16)

**COMERCIAL:** Es toda aquella empresa que se dedica a la compra de productos terminados con el propósito de venderlos y con el fin de obtener lucro y satisfacer las necesidades de los consumidores finales.

**SERVICIO:** Empresa que comercializa un bien no tangible que satisface una necesidad obteniendo por ello un pago generalmente en dinero.

**FINANCIERA:** Empresa lucrativa dedicada a operaciones bancarias o bursátiles.

### 1.2.3 Según su Personalidad Jurídica

De acuerdo con el Código de Comercio guatemalteco decreto No. 2-70 de Congreso de la República, las empresas pueden clasificarse en:

**INDIVIDUAL:** Constituida por una persona, responde con todos sus bienes ante terceros y es la forma más sencilla de formar una empresa.

**SOCIAL:** Constituida por dos o más personas y responde ante terceros de distinta forma según bajo qué condiciones se constituya; dentro de esta clasificación se encuentran, la Sociedad Colectiva, Sociedad en Comandita Simple, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad en Comandita por Acciones y la Sociedad Anónima.

### 1.3 EL PETRÓLEO Y SU IMPORTANCIA

El petróleo es conocido desde mucho tiempo atrás y el mismo fue utilizado de diversas maneras. Por ejemplo en Génesis, capítulo 11 versículo 3, menciona que para pegar los ladrillos con los que se construyó la torre de Babel fue utilizado el betún o asfalto, los egipcios utilizaron el petróleo para engrasar pieles y los chinos como combustible.

Si bien el petróleo era utilizado de diversas formas era poco comercial debido a la falta de explotación por el poco conocimiento de su localización y composición que hace posible la creación de un mundo industrializado. El petróleo en la actualidad es considerado como la fuente energética más importante.

Es un recurso natural no renovable, líquido y pegajoso que puede tener un color pardo oscuro o negro, compuesto por hidrógeno y carbono. Su origen es de tipo orgánico y sedimentario. Se formó como resultado de un complejo proceso físico-químico en el interior de la tierra, que debido a la presión y las altas temperaturas, se van descomponiendo las materias orgánicas que estaban formadas especialmente por fitoplancton y el zooplancton marinos, así como por materia vegetal y

animal que se fueron depositando en el pasado en lechos de los grandes lagos, mares y océanos, formando con ello el petróleo. (1:11)

Su importancia radica en que por gozar de una variedad de compuestos hace posible la elaboración de cuantiosos productos que son utilizados en numerosas actividades económicas, convirtiéndolo en la fuente energética más importante de todos los tiempos. Entre los productos más conocidos y utilizados se encuentran: Gasolina, Kerosene, Gas Oíl, Fuel Oíl, Asfalto, Gas Natural, Polietileno, Alquitrán, Parafinas y Gas Propano, siendo el más utilizado a gran escala la gasolina. Para la creación de cada uno de estos productos depende de la estructura de hidrocarburos que contenga el petróleo y del número de átomos de carbono, pues con ello se obtienen las diferentes propiedades que los caracterizan y determinan su comportamiento. (1:11)

Su desarrollo en el empleo ha transformado el curso de vida de las personas y la economía de los países, debido a que el mismo ha creado riqueza, modernidad, pueblos industriales así como nuevos empleos. La vida sin el petróleo no podría ser como es hoy en día. Del crudo se obtiene gasolina y diesel para autos y autobuses, combustible para barcos y aviones. Además se usa para generar electricidad, obtener energía calorífica para fábricas, hospitales y oficinas y diversos lubricantes para maquinaria y vehículos. La industria petroquímica usa productos derivados de él para hacer plásticos, fibras sintéticas, detergentes, medicinas, conservadores de alimentos, hules y agroquímicos. (1:11)

El petróleo fue considerado como el combustible del siglo XX, sin embargo para el siglo XXI las expectativas en cuanto a energía apuntan a otras opciones, ya que países con alto grado de desarrollo industrial como Estados Unidos de América y países Europeos han dado ya pasos fundamentales para el uso de otras alternativas que tengan menor impacto en el medio ambiente y que esos combustibles puedan definirse como más económicos en términos netamente energéticos.

Los biocombustibles como el etanol y el diesel ecológico, la energía solar y eólica junto al gas natural son los productos que actualmente se están debatiendo como otras opciones de energía, para intentar desplazar al petróleo por su alto grado de contaminación y la tendencia de los precios altos así como cada vez de más corta relación de reservas de producción.

Una de las fuentes energéticas fuertes en estos últimos años ha sido el gas natural debido a que el mismo funciona cada vez más eficiente en plantas de generación de energía eléctrica y contamina mucho menos que las plantas que funcionan con carbón y los productos pesados derivados del petróleo.

#### 1.4 GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO

Como se expuso en párrafos anteriores la importancia del petróleo radica en la numerosa cantidad de productos que derivan de él, siendo el gas licuado de petróleo uno de ellos. Para obtener este producto derivado del petróleo es necesario que el crudo de petróleo se someta a un proceso de refino.

“El Gas Licuado de Petróleo (GLP) es un combustible alternativo, en su composición química predominan los hidrocarburos butano y propano. Las fuentes de obtención de este combustible son las refinerías y plantas de proceso de gas natural, las cuales aportan alrededor del 25% y 75%, respectivamente.” (1:13)

Este producto “se encuentra en estado gaseoso a condiciones normales, sin embargo, para facilitar su almacenamiento y transporte, se licúa y se maneja bajo presión para mantenerlo en este estado.” “Al ser comprimido y enfriado se condensa hasta convertirse en líquido, en cuyo estado se le transporta y maneja desde las refinerías, a las plantas de almacenamiento y de estas a los usuarios, ya sea por auto tanques o recipientes portátiles, en donde el gas sale en estado de vapor para poder ser utilizado en calderas, aparatos domésticos y vehículos.” (1:13)

El propano, químicamente, es un compuesto orgánico, cuya molécula, saturada, está compuesta por tres átomos de carbono y 8 de hidrógeno ( $C_3H_8$ ). (1:13)

El butano que es parecido al propano, salvo que su molécula, también saturada, está compuesta por cuatro átomos de carbono y diez de hidrógeno ( $C_4H_{10}$ ). (1:13)

## 1.5 EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO

Son empresas que se dedican a la producción y comercialización de gas líquido de petróleo. Para el caso de Guatemala son aquellas empresas que se dedican a la importación, exportación y venta actuando como intermediarios entre el productor y consumidor.

El empleo y comercialización del gas natural se realizó con posterioridad al uso del petróleo, aunque el mismo aparecía en la mayoría de los yacimientos petrolíferos no era comercializado sino quemado a la salida del pozo como un residuo más. El país pionero en su producción y consumo fue los Estados Unidos de América.

La demora en la comercialización del gas natural se debió a que el mismo era utilizado únicamente como combustible doméstico por su gran poder calorífico y por los problemas técnicos de almacenamiento y transporte, solamente era consumido en lugares muy próximos a zonas petrolíferas.

La solución a ambos problemas ha convertido este producto en una de las energías primarias de mayor utilización por su importancia en el consumo industrial pero sobre todo doméstico.

En Guatemala se importa para su comercialización una mezcla de gas líquido de petróleo compuesto específicamente por propano y butano, el que es utilizado típicamente en el consumo doméstico, sin embargo

también un porcentaje no muy significativo se utiliza en el comercio, la industria y carburación. Este último aunque es un buen sustituto de las gasolinas por su menor costo por galón, actualmente su uso es escaso, esto es provocado por la falta de adaptación, costumbre, desconocimiento y costo de conversión.

Este producto es distribuido en el país para su consumo doméstico e industrial por compañías transnacionales que se dedican a la importación, exportación, comercialización y distribución las cuales son: Empresa Guatemalteca Importadora y Exportadora de Gas, S.A., más conocida como GUATEGAS, Gas del Pacífico, S.A., Tropigas de Guatemala, S.A., Gas Metropolitano, S.A., Zeta Gas de Centro América, Gas Zeta, Gas Nacional, Gas Único y DAGAS, S.A.

Estas empresas constituidas independientemente una de otra, forman parte de tres compañías gigantescas las cuales son: Grupo Z que actualmente controla el 57% del mercado, Grupo TOMZA que controla el 35% del mercado y Extragas que controla el 8% del mercado, según estadísticas año 2008 del Departamento de Análisis Económico de la Dirección General de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas. Por tal circunstancia el mercado de GLP (gas líquido de petróleo) en Guatemala tiene características oligopólicas.

Según el Licenciado Roberto Salvador Rivera Santizo en su tesis El Contador Público y Auditor Como Asesor Tributario de las Empresas Comercializadoras de Petróleo y Gas Líquido de Petróleo, expone que Guatemala tuvo producción de gas natural y que en el primer semestre del año 1989 la cifra de producción alcanzada fue de 2,119,000 metros cúbicos. Su utilización se ha efectuado en la operación de plantas de proceso, pero debido al relativamente poco volumen de producción y a la localización de los campos productivos, no ha sido rentable su utilización. Actualmente éste no es producido en Guatemala.

A pesar de su alto costo este producto forma parte de la canasta básica, ya que actualmente se ha convertido como un abastecimiento doméstico, y su utilización ha dejado a un lado lo que tradicionalmente para los guatemaltecos básicamente era el consumo de leña.

En los últimos años ha habido poco esfuerzo por parte del gobierno para que estas empresas tengan un mercado totalmente controlado pues ellas mismas establecen los precios y limitan la oferta del producto dentro del mercado.

Sin embargo la instalación de dichas empresas en el país es beneficiosa en otro aspecto económico, debido a que este tipo de empresas son gigantescas, lo que hace posible la generación de empleo en una cantidad significativamente alta, así como su contribución ante el fisco.

#### 1.6 CONSTITUCIÓN DE UNA EMPRESA QUE COMERCIALIZA GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO

Si se observa desde un punto de vista financiero y sin tener a menos los requisitos legales que debe cumplir y que más adelante se expondrán, para poder constituir una empresa que se dedique a la comercialización de gas líquido de petróleo, se requiere de una inversión muy grande en capital, debido a que estas empresas requieren de un número de activos significativos que le permiten la distribución y comercialización del producto.

Se debe contar con plantas de almacenamiento, para lo cual se necesitaría terrenos con extensión bastante amplia. Dentro de la planta debe contar con tanques llamados góndolas para el almacenamiento del producto, debe poseer vehículos comúnmente conocidas como pirañas o pipas para el traslado del producto desde las instalaciones portuarias hacia las góndolas, y unidades de transporte para la comercialización del producto.

La forma de venta del producto puede ser a granel o en libras, para la venta a granel son utilizadas las unidades conocidas como pipas solo que un poco más pequeñas que las mencionadas anteriormente, si la venta es en libras deben contar con un envase especial denominado cilindros, así como equipo especial de llenado el cual puede ser de uso manual o computarizado, que si se toma en cuenta la cantidad de hogares y negocios en Guatemala es de imaginar la cantidad significativa de envases que se necesitarían para su distribución.

#### 1.6.1 REQUISITOS DE INSCRIPCIÓN

Corresponden requisitos legales que debe cumplir una empresa que se dedique a la comercialización de gas líquido de petróleo al momento de constituirse, los cuales son:

##### 1.6.1.1 Inscripción en el Registro Mercantil

Este tipo de empresa se constituye usualmente bajo la forma legal de sociedad anónima y por ejercer una actividad mercantil, está obligada a inscribirse en el Registro Mercantil, lo cual le permite obtener su personalidad jurídica. De acuerdo con el artículo No. 17 del Decreto 2-70 deberá presentarse al Registro Mercantil dentro del mes siguiente a la fecha de la escritura. Se debe llenar el formulario RM-7-SCC-C-V de inscripción de sociedad mercantil (actualmente tiene un costo de Q.2.00); presentar original y copia simple del testimonio de la escritura de constitución de la sociedad, solicitar una orden de pago para cancelar en los bancos habilitados para el efecto la cantidad de doscientos setenta y cinco quetzales para la inscripción de sociedad mercantil, cancelar seis quetzales por cada millar de capital autorizado estipulado en la escritura constitutiva, cancelar quince quetzales por el edicto. Actualmente el Registro Mercantil cuenta con guías los cuales contiene los procedimientos a seguir para poder realizar la inscripción.

Ocho días después de publicado el edicto deberá presentar para su inscripción definitiva, un memorial solicitando la inscripción definitiva de la sociedad, la página completa donde aparece la publicación de la inscripción provisional, testimonio original de la escritura y fotocopia de nombramiento del Representante Legal de la empresa.

Por tratarse de una sociedad anónima su capital está dividido y representado por acciones, por lo que al momento de suscribir las mismas, es indispensable que pague por lo menos el veinticinco por ciento de su valor nominal y deberá contar con un capital pagado de cinco mil quetzales, según artículos Nos. 89 y 90 del Código de Comercio.

#### 1.6.1.2 Inscripción en la Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, creada según Decreto No. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio guatemalteco para el cumplimiento de funciones administrativas, control, recaudación y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior incluyendo los del sistema aduanero.

El Estado como cualquier otra entidad debe obtener recursos económicos que le permitan cumplir con sus fines y obligaciones, y una manera de hacerlo es por medio de la imposición de tributos.

Por tal circunstancia se hace obligatorio para las empresas inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria debido a que en la Constitución Política de la República en el artículo 135 d) establece un deber y derecho cívico contribuir al gasto público, en la forma prescrita por la ley, y el artículo 120 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, establece que antes de iniciar actividades afectas se debe de inscribir en la Administración Tributaria.

Lo expuesto en el párrafo precedente debe entenderse en el sentido que toda empresa es considerada como sujeto pasivo del tributo dentro del Derecho Tributario, y en su actividad económica existen transacciones que hacen posible el nacimiento del hecho generador de los impuestos y la misma es responsablemente solidaria ante el fisco.

La inscripción ante dicha institución deberá hacerla por medio del formulario SAT-14 al que deberá adjuntarle, escritura de constitución de la empresa, nombramiento del representante legal, fotocopia de la cédula o pasaporte (si fuera extranjero) del representante legal y certificación provisional en el Registro Mercantil.

Adicionalmente a la inscripción deberá habilitar los libros contables que está obligada a llevar según lo establece el artículo No. 368 del decreto 2-70, dicho procedimiento debe efectuarse por medio del formulario SAT-52, autorizar los documentos (facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito etc.) que de acuerdo con el decreto No. 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, deberá hacerlo por medio de imprentas que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, para que en nombre de la empresa soliciten electrónicamente la autorización para la impresión de los documentos.

#### 1.6.1.3 Inscripción en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social

Otro requisito legal que debe cumplirse al constituir una empresa comercializadora de gas líquido de petróleo es la inscripción en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, debido a que el artículo No. 100 de la Constitución Política de la República, establece que los empleadores tienen la obligación de contribuir a financiar el régimen de seguridad social para beneficio de los habitantes de la Nación.

También el Decreto No. 295 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social en su artículo No. 38 establece que para el financiamiento del régimen de seguridad social son obligatorias las cuotas de los patronos, y el artículo No. 2 del acuerdo No. 1123 Reglamento de Inscripción de Patronos en el Régimen de Seguridad Social, establece que todo patrono que ocupe tres o más trabajadores, está obligado a inscribirse en el Régimen de Seguridad Social.

Como se ha argumentado, este tipo de empresa es considerada como una sociedad mercantil y que obtiene su personalidad jurídica al momento de inscribirse en el Registro Mercantil, por tal motivo para la inscripción en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS) deberá adjuntar al formulario FORM.DRPT-001 lo siguiente: fotocopia de patente de comercio de sociedad, fotocopia de escritura pública de constitución de sociedad, fotocopia de acta notarial de nombramiento del representante legal con anotación de inscripción en el Registro Mercantil, Fotocopia de cédula de vecindad (completa) del representante legal, si es extranjero del pasaporte y Fotocopia de constancia del número de identificación tributaria (NIT).

Es importante resaltar que al momento de quedar inscrita en dicha institución, automáticamente quedará inscrita en el Instituto de Recreación de los Trabajadores de Guatemala (IRTRA) y en el Instituto Técnico de Capacitación y Productividad (INTECAP).

#### 1.6.2 LEYES QUE LA REGULAN

La actividad económica de una empresa comercializadora de gas líquido de petróleo se encuentra regulada por las siguientes Leyes.

- Impuesto Sobre la Renta (ISR) y sus reformas
- Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)
- Ley del Impuesto de Solidaridad (ISO)

- Impuesto al Valor Agregado (IVA) y sus reformas
- Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos
- Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo y sus reformas
- Código Tributario y sus reformas
- Ley de lo Contencioso Administrativo
- Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero
- Ley Orgánica del IGSS
- Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (vigente hasta el 31/12/2008)
- Código de Comercio y sus reformas
- Ley de Comercialización de Hidrocarburos
- Constitución Política de la República de Guatemala
- Ley del Organismo Judicial
- Código Penal
- Código Procesal Penal

## **CAPÍTULO II**

### **DEFENSA FISCAL**

#### **2.1 ELEMENTOS DEL PROCESO ADMINISTRATIVO**

##### **2.1.1 EL ESTADO**

Al paso del tiempo el Estado ha evolucionado constantemente desde su concepto hasta su forma de organización. En su existencia y desarrollo, todo Estado depende de las condiciones económicas de la vida social. Son justamente las condiciones económicas de la sociedad, las contradicciones que surgen entre las clases sociales del hombre y la propiedad privada las que constituyen la necesidad del nacimiento del Estado. Sin estos tres fenómenos sociales no fuese posible la existencia del Estado.

“La aparición del Estado se caracteriza por el hecho de que surge un grupo de individuos que se ocupa exclusivamente de la administración y que para ello utiliza un aparato coercitivo especial destinado a someter la voluntad ajena por la violencia – cárceles, policía, ejército, etc. – entonces es cuando aparece el Estado como producto de la sociedad en un cierto estadio de su desarrollo”. (03:03)

La primera forma de Estado que existió suele denominarse Estado Antiguo, los materialistas dialécticos lo denominan “Estado Esclavista”. Lo que caracteriza esta forma de Estado es que el esclavo no era considerado humano sino como objeto y existía una considerable explotación hasta el punto de darles muerte sino obedecían los mandatos que el esclavista les ordenaba hacer, por tal motivo la economía, las relaciones sociales y la política eran realmente rudimentarias y primitivas que no permitió un alto desarrollo de las sociedades.

Con el tiempo se producen cambios trascendentales en las estructuras económicas, sociales y políticas y desde luego también en la forma de Estado. Nace el Estado Feudal que era un Estado monárquico y teocrático, sustentado en los principios de la iglesia católica. El monarca era el gobernante y alto mando, se encontraba en la cima de una rígida jerarquía económica, social y política, y era considerado como una encarnación de Dios en la Tierra.

Al considerar falsa y de ningún valor científico la teoría del origen divino de los reyes, se proclama la soberanía del pueblo, los derechos del hombre y de la división de poderes y el republicanismo como forma de gobierno, lo cual trajo consigo el surgimiento de un nuevo tipo de Estado, opuesto al Estado tradicional y absolutista – el Estado Moderno – que es el que actualmente existe y rige en la mayoría de sociedades.

Es esta forma de Estado que se debe analizar, especialmente el de Guatemala, cómo está organizado, su poder estatal, que órganos lo componen, el orden en que se constituyen los límites de su competencia, así como sus fines y funciones, los cuales deben ser estudiados y comprendidos para entender del por qué de la necesidad de existencia del Estado.

El Estado es una entidad, un poder social que dispone de un aparato específico de coerción, estructurado por Organismos Directos, Organismos Derivados y Organizaciones Armadas.

Los Organismos Directos del Estado están conformados por El Organismo Ejecutivo, el Organismo Legislativo y el Organismo Judicial. Dentro de los Organismos Derivados se encuentran los Órganos de Administración y los Ministerios, mientras que las Organizaciones Armadas las conforman el ejército, la policía, etc.

El Estado es la única entidad que no obedece a ningún otro poder ni dentro o fuera de sus fronteras, es decir posee soberanía. El artículo 141 de la Constitución Política de la República establece que la

soberanía está delegada en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial, prohibiendo la subordinación entre los mismos.

El fin supremo del Estado es la realización del bien común, y dentro de sus deberes el artículo 2º. De la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”. Sin embargo para poder realizar sus deberes, debe agenciarse de fondos que le permitan cumplir con los mismos.

A la actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus Órganos, se le denomina Actividad Financiera del Estado.

Para que el Estado obtenga ingresos, existen tres grandes fuentes que le permiten captar los recursos necesarios para la realización de sus funciones, los cuales son:

- 1 La explotación de su propio patrimonio,
- 2 La imposición de tributos,
- 3 El crédito público interno o externo.

Dentro de estas fuentes la más importante le corresponde a la imposición de tributos, ya que es en ésta, donde el Estado obtiene la mayor recaudación de ingresos. Los tributos han formado un importante elemento en la historia de recaudación de ingresos en cuanto a obtención de recurso se refiere.

“La obtención o recaudación de tributos, es la fase fundamental de la actividad financiera del Estado, porque es primordial para que existan las demás, nace la necesidad del Estado de agenciarse de fondos para poder funcionar y cumplir con sus fines”. (09:10)

La imposición de tributos se origina cuando el Estado actúa en uso de su poder de imperio, al establecer como obligación ciudadana, contribuir al gasto público. La Constitución Política de la República de Guatemala actual, en su artículo número 135 Deberes y Derechos cívicos y políticos, en su inciso d) establece que es un deber contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Esto último es importante porque, para que el Estado obligue a contribuir al gasto público debe existir una ley que lo establezca.

La Constitución Política de la República de Guatemala en sus artículos del número 174 al 181, indica cual es el proceso de formación y sanción de la ley, la cual debe cumplirse, o de lo contrario se estarían violando los mandatos constitucionales y determinada ley sería nula ipso jure tal y como lo establece el artículo 175 al referirse que las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.

Actualmente en Guatemala, la actividad financiera está delegada, en cuanto a tributos se refiere a la Superintendencia de Administración Tributaria, Órgano Administrativo del Estado creado según decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala con las siguientes facultades:

- 1 Administrar el régimen tributario.
- 2 Administrar el sistema aduanero.
- 3 Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización de los tributos a su cargo.
- 4 Mantener y controlar los registros.
- 5 Sancionar a los sujetos pasivos tributarios.
- 6 Presentar denuncia, provocar la persecución penal.
- 7 Otros.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para dar cumplimiento a las actividades antes descritas.

### 2.1.2 LEY

Toda acción o actividad está gobernada por leyes, ya sea naturales o jurídicas, lo que significa que todo lo que sucede a nuestro alrededor esta regido por una o varias leyes, sin embargo para efectos de esta trabajo de tesis se abordarán específicamente las leyes jurídicas.

“La ley es la norma jurídica que es una regla de comportamiento de carácter general, promulgada o sancionada por los organismos competentes del Estado, protegida contra las infracciones por medidas de coerción estatal sobre la base de la convicción de la mayoría de los miembros de la Sociedad.” (03:41)

El Derecho está íntimamente ligado con el Estado, uno depende del otro, el Estado no puede cumplir sus funciones sin haber prescrito a la población ciertas reglas de conducta, como lo son las normas jurídicas, y el Derecho no podría existir sin el Estado porque es el único ente que fija las normas jurídicas. “El Estado y el Derecho surgen simultáneamente en la historia de la sociedad y a consecuencia de unas mismas causas, provocadas por la aparición de la propiedad privada y la división de la sociedad en clases. Cuando cambia el tipo de Estado, cambia también el tipo de Derecho”. (03:03)

En Guatemala la fuente jurídica de mayor jerarquía la representa la Constitución Política de la República porque en ella están contenidos los principios generales fundamentales de todo ordenamiento jurídico en general, por ejemplo se determina la estructura del Estado, su forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos básicos de la comunidad como familia, cultura, educación, deporte, salud, seguridad, trabajo, derechos y deberes cívicos y políticos, nacionalidad y ciudadanía, etc.

Para que se cree una ley tributaria debe cumplirse además de lo que establecen los artículos del número 174 al 181 de la Constitución Política de la República de Guatemala, lo que establece el artículo número 239 Principio de Legalidad, por que este establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente:

- 1 El hecho generador de la relación tributaria
- 2 Las exenciones
- 3 El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria
- 4 La base imponible y el tipo impositivo
- 5 Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos
- 6 Las infracciones y sanciones tributarias

También debe observarse el principio de capacidad de pago, como lo establece el artículo 243 de la Constitución de la República de Guatemala, evitando la doble tributación.

### 2.1.3 EL TRIBUTO

El tributo siempre ha formado parte importante del Estado como medio de financiamiento. En un principio era representado por las prestaciones generalmente en especie que los súbditos ofrecían y los botines que se obtenían de los pueblos vencidos en guerras.

La materia tributaria es tan antigua, que para el caso de Guatemala no es propia del régimen de la colonización de los españoles que implementaron todo un sistema político, social, financiero y

administrativo en el país, sino que dicha actividad era practicada ya, por los que alguna vez fueron los dueños de esta tierra los Mayas.

Es el período Clásico el que muestra mayor evidencia arqueológica sobre la tributación de los mayas, aunque dicha información es escasa y en alguna medida especulativa. Es en este período en el que se considera se origina el tributo, ya que se supone que los señores recibían de los miembros del común tributo, que era principalmente en especie, por medio del trabajo en la agricultura y en las obras de construcción masivas.

Hay muchas suposiciones respecto al tributo, por ejemplo, las constantes guerras que se mantenían entre los pueblos originaba la obligación de contribuir al gasto que ocasionaban las mismas y además el pueblo que era subordinado tenía que rendir tributo al pueblo que los había conquistado.

Esta práctica de tributar ya era conocida por los españoles, se dice que los Reyes con el objeto de incrementar su patrimonio y el de sus súbditos, se mantenían en constante guerras con sus vecinos, pues el resultado de la victoria era la obtención de las posesiones del derrotado y la adquisición de nuevas tierras y súbditos.

Es fácil comprender que la conquista española alteró y modificó el sistema económico, administrativo y político de la sociedad maya. Con el surgimiento de una nueva sociedad y un nuevo Estado moderno, nació la necesidad de financiar el gasto público, se perfeccionan los sistemas destinados al cobro y percepción de los tributos.

Las prestaciones de los súbditos y de los pueblos vencidos que generalmente eran en especie fueron disminuyendo y se fueron creando nuevas formas de obtención de ingresos que permitiera al Estado financiar los gastos estatales.

El tributo, reconocimiento de la relación de dominación por parte de los españoles, aplicado a la población indígena, evidencia el nacimiento de un sistema tributario que fue uno de los más importantes en lo que a

ingresos se refiere y que a la fecha sigue siendo una fuente importante de recursos para el Estado. En el Reino de Guatemala fueron implementados impuestos destinados a cubrir los gastos de funcionamiento de la administración local, el tributo y la alcabala eran la principal fuente de ingresos y le seguían el quinto real y otros de menor cuantía.

Ante la escasez de ingresos, se comenzaba hacer común la práctica forzosa de préstamo a particulares y a entidades internacionales de crédito para satisfacer las necesidades más urgentes de la República. Esto era provocado porque los ingresos provenientes de la alcabala entre otros, no llegaban completos o simplemente no llegaban a la caja central.

Un hecho importante de resaltar es que la Asamblea Constituyente, promulga en diciembre de 1839 la declaración de los derechos del Estado y sus habitantes, en ese documento se pueden encontrar como fue definido las obligaciones de los ciudadanos respecto a los impuestos ***“todos igualmente están obligados a contribuir para los gastos públicos; más las contribuciones deben ser generales, y calculadas de modo que cada cual concorra al sostén de la administración, según su respectiva posibilidad”***. (14:12)

En 1840 se organiza la administración de rentas, sin embargo los ingresos obtenidos por medio de la alcabala, impuesto sobre el papel sellado, carne, ventas de tierra entre otros, no era suficiente para el sostenimiento de la administración, por lo que el endeudamiento externo continuo siendo una fuente importante para el financiamiento del Estado de Guatemala.

Derivado de todo esto se fueron tomando diversas medidas que permitiera obtener los recursos necesarios. El cultivo de café se convirtió en una verdadera necesidad al desplazar a la grana y la cochinilla del primer lugar en las exportaciones. Los aranceles aplicados a las importaciones y exportaciones desde entonces juegan un papel importante en la captación de ingresos, el que más resaltó fue el de las

exportaciones a tal efecto que para finales de la década de 1920 este tipo de impuesto representaba una proporción mayor de la carga tributaria.

Luego se fueron sucediendo ciertos tipos de política en cuanto a la obtención de ingresos que permitiera al Estado mantener una economía estable y sostenible, sin embargo no fue posible debido a tantas exenciones que los gobiernos otorgaron a ciertos sectores de la producción y con ello no era posible obtener los recursos necesarios para sufragar el gasto público.

El principal efecto en cuanto a la disminución de ingresos del Estado lo representó la eliminación de los aranceles a las exportaciones, siguiéndole las exenciones que se establecieron en las nuevas normas tributarias (Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta) y actualmente los convenios de tratados de libre comercio que se han suscrito.

Derivado de todos esos privilegios concedidos por el Estado, es que todavía dentro de su presupuesto anual sigue jugando un papel importante el financiamiento interno y externo que no ha permitido desvanecer un déficit que por largos años ha sometido al país en una situación de dependencia que frena el desarrollo como nación.

En la actualidad los “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”, artículo No. 9 del Código Tributario Decreto 6-91 de Congreso de la República de Guatemala.

Actualmente la mayor fuente de ingresos que percibe el Estado se encuentra en los principales tributos; Impuesto al Valor Agregado (IVA) Impuesto Sobre la Renta (ISR) y los Derechos Arancelarios a la importación (DAI). Para una mejor percepción de lo indicado se presenta el siguiente cuadro.

**RECAUDACIÓN POR IMPUESTO AÑO 2009**

**CIFRAS EN MILLONES DE QUETZALES**

<b>DESCRIPCION DE IMPUESTOS</b>	<b>TOTAL</b>
<b>RECAUDACION TRIBUTARIA SAT</b>	<b>32,931.5</b>
<b>IMPUESTOS DIRECTOS</b>	<b>9,715.3</b>
Impuesto Sobre la Renta	7,198.8
Impuesto a Empresas Mercantiles y Agropecuarias	1.8
Impuesto de Solidaridad Extraordinario Y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	676.5
Impuesto de Solidaridad	1,828.6
Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal	-
Impuestos Sobre el Patrimonio	9.5
<b>IMPUESTOS INDIRECTOS</b>	<b>23,216.2</b>
Impuesto al Valor Agregado Doméstico	7,245.1
Impuesto al Valor Agregado sobre importaciones	9,708.6
Derechos Arancelarios	2,138.8
Impuesto Sobre Timbres Fiscales y Papel Sellado	594.8
Impuesto Sobre Tabaco y sus productos	339.9
Impuestos Sobre Distribución de Bebidas	435.1
Impuesto Sobre Distribución de Cemento	98.7
Impuesto Sobre Circulación de Vehículos	467.5
Impuesto Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	2,184.2
Otros	3.6
<b>RECAUDACION TRIBUTARIA DE OTRAS INSTITUCIONES</b>	<b>818.4</b>
Regalías e Hidrocarburos Compartibles	592.8
Salida del País.	225.6
<b>TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS BRUTOS</b>	<b>33,749.9</b>

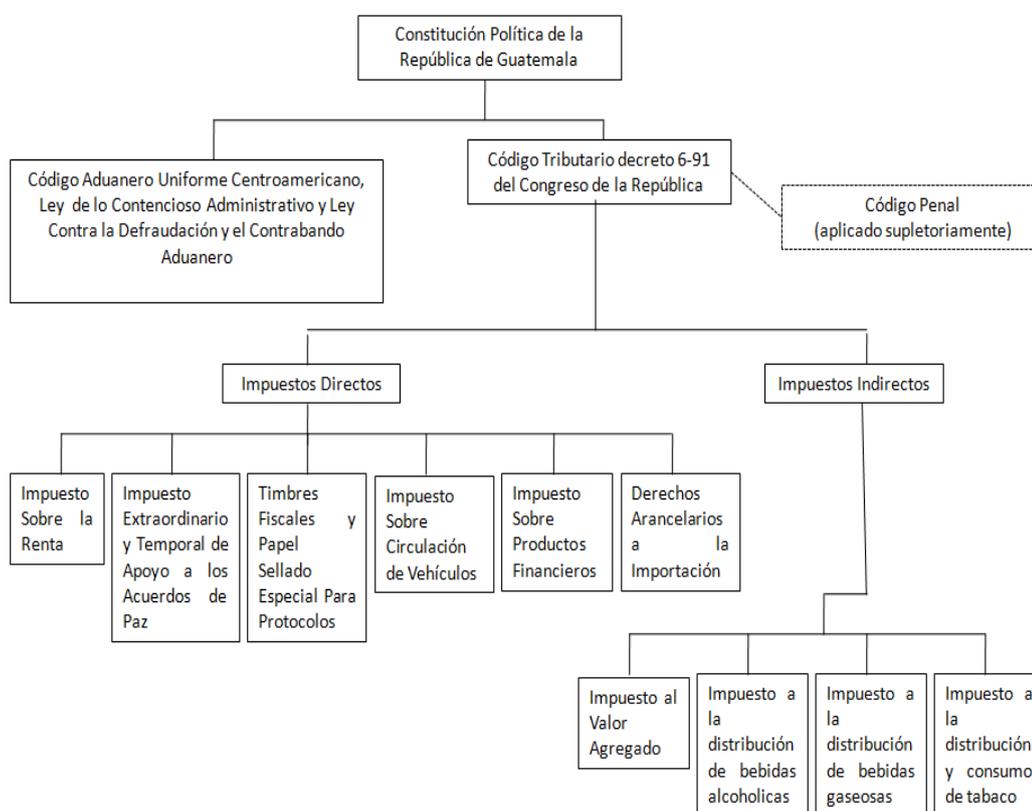
Fuente: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/estadisticas/Prueba/RECAUDACION%20POR%20IMPUESTO%202009.htm>

## 2.1.4 SISTEMA TRIBUTARIO

De lo expuesto anteriormente se puede inferir que el sistema tributario en Guatemala corresponde la actividad financiera del Estado, compuesto por un conjunto de tributos que se aplican dentro del país, en un determinado tiempo y espacio, y por todas las leyes que implican la fiscalización y cumplimiento de esos tributos. Ese conjunto de tributos está compuesto por impuestos directos e indirectos que se encuentran vigentes (IVA, ISR, ISO, DAI, etc.), y las leyes utilizadas para fiscalizar están conformadas por (Constitución Política de la República, Código Tributario, Código Penal, Ley Orgánica de la SAT y su Reglamento Interno, Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento, Ley de lo Contencioso Administrativo, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero).

Para una mejor comprensión del sistema tributario guatemalteco se presenta la siguiente gráfica.

### DIAGRAMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO



El sistema tributario surge de la Carta Magna que es la Constitución de la República de Guatemala, ya que en ella se encuentran los lineamientos principales en cuanto a tributos, específicamente en el artículo 239, el cual faculta al Congreso de la República como único ente para la creación de impuestos. Luego el artículo 243 deja claro que el Congreso antes de decretar un nuevo impuesto deberá tomar en cuenta un principio vital – Capacidad de Pago – al establecer que “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.

En el Código Tributario está contenido todo el ordenamiento jurídico en cuanto a tributos se refiere; norma adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, rige en todas las leyes tributarias, unifica los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo, evita la contradicción, repetición y la falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias, su normativa está enfocada a que las mismas sean armónicas y unitarias.

El Código Penal también forma parte del sistema tributario, debido que en él está el conjunto de normas jurídicas que sanciona las faltas o delitos cometidos en cualquier ámbito jurídico, para lo tributario es aplicado supletoriamente, haciendo referencia específicamente a los artículos números 273 y 358 de dicho Código, sin embargo cuando la infracción en una ley tributaria corresponde delito, dicho Código adquiere mayor importancia en su aplicación.

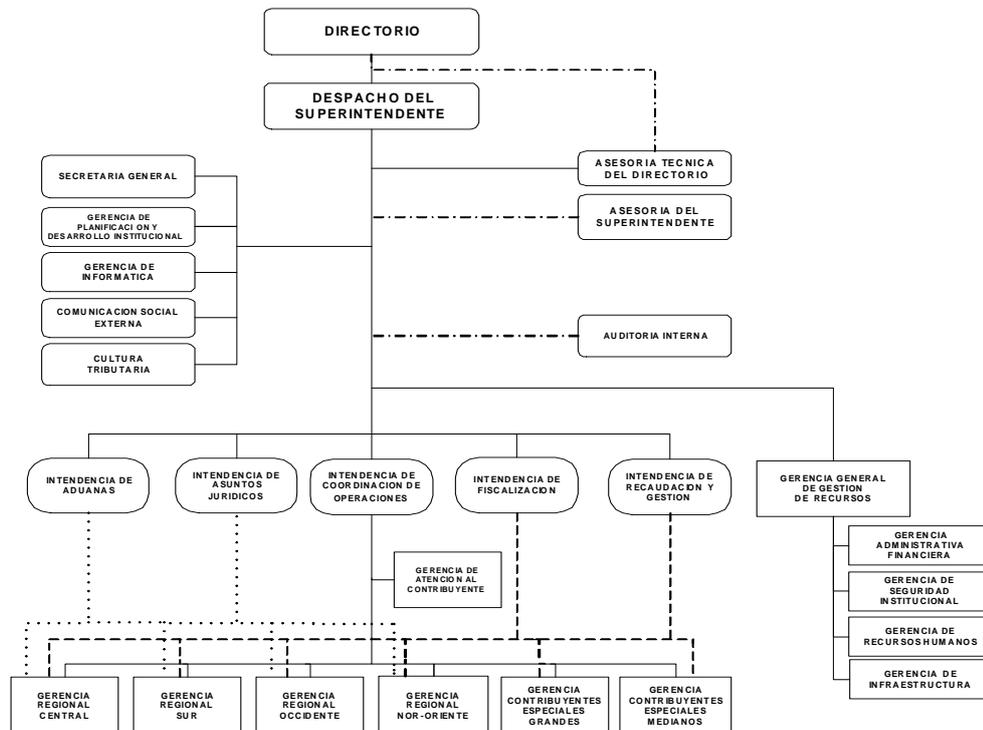
Las leyes ordinarias en el ámbito tributario lo conforman todas las leyes específicas de impuesto que tienen uno o varios hechos generadores del mismo, dentro de estas están: la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdo de Paz (venció el 31 de diciembre de 2008), Impuesto de Solidaridad, etc. Dentro del sistema tributario existen dos importantes entes que deben ser considerados – el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo –.

## 2.1.5 SUJETO ACTIVO

El sujeto activo de la obligación tributaria le corresponde al Estado o ente público acreedor del tributo, así lo establece el artículo No. 17 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República. El público que representa al Estado en cuanto a tributos es la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT –.

La Superintendencia de Administración Tributaria creada por Decreto 1-98 del Congreso de la República, es una entidad estatal, descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, con el propósito de transformar y fortalecer el sistema tributario del país, su objetivo principal ha sido modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales establecidos en los Acuerdos de Paz.

## ORGANIGRAMA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



Fuente: <http://portal.sat.gob.gt/portal/content/view/3/49/>

El Directorio es el órgano de dirección superior de la SAT, dirige la política administrativa tributaria y vela por el buen funcionamiento y la gestión de dicha institución. Según el artículo No. 7 de la Ley Orgánica de la SAT, le confieren diversas funciones, dentro de las cuales se encuentra; resolver los recursos administrativos que le corresponda conforme a la ley.

El Superintendente representa el ejecutivo de mayor jerarquía dentro de la SAT. Dirige y administra la SAT sin perjuicio de la competencia y atribuciones que le confieren al Directorio. Dentro de sus atribuciones según el artículo No. 23 de la Ley Orgánica de la SAT están:

- 1 Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera.
- 2 Ejercer la representación legal de la SAT.
- 3 Resolver los recursos administrativos que le competen.
- 4 Imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras.

Las intendencias representan la departamentalización de mayor nivel jerárquico dentro de la SAT en cuanto a las funciones de tributación corresponde, siendo los intendentes los funcionarios de mayor nivel jerárquico dentro de su intendencia respectiva, las demás dependencias forman parte de las funciones administrativas, financieras y de control que hacen del buen funcionamiento de la institución.

#### 2.1.6 SUJETO PASIVO

El artículo No. 18 del Código Tributario determina al sujeto pasivo como el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsables.

“Se dice en términos generales que es la persona que, por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo, y que comúnmente se le denomina contribuyente; pero también existen otras personas obligadas a satisfacer el tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes”. (09:136)

Para comprender mejor el párrafo precedente, en la sección segunda y sección tercera del Código Tributario los artículos del No. 21 al 28 norma todo respecto de las obligaciones de los contribuyentes.

## 2.2 PROCESO ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL DEL COBRO DEL TRIBUTO

### 2.2.1 PROCESO ADMINISTRATIVO

“Se define como un medio legal, que contiene una serie de formalidades y trámites de orden administrativo, por medio del cual la administración tributaria da a conocer a los contribuyentes, responsables o interesados, la determinación de un acto administrativo de su competencia.

El procedimiento administrativo para el cobro de los tributos (impuestos) inicia con la recaudación que efectúa la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual corresponde una de sus funciones según lo estipula el artículo 3 de su Ley Orgánica. Esta actividad recaudatoria que realiza esta entidad pública, comprende dos modalidades; Pago voluntario y cobro mediante procedimiento coercitivo.

#### 2.2.1.1 Pago Voluntario de los Tributos

El pago voluntario consiste la acción voluntaria que el contribuyente realiza al hacer efectivo por medio del sistema bancario nacional la obligación tributaria, sin necesidad de que la autoridad competente

realice una medida coercitiva, puesto que se realiza en los términos y plazos señalados en la ley, por ejemplo, El Impuesto al Valor Agregado en el artículo 40 establece la forma en que deberá ser presentado y pagado dicho impuesto, “deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo (mensual), una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto”, juntamente con la declaración se hará el pago del impuesto resultante, utilizando los formularios que proporcione la Dirección.

#### 2.2.1.2 Cobro Mediante Procedimiento Coercitivo

El procedimiento coercitivo surge del primero (pago voluntario), puesto que al no cumplirse, o sea el contribuyente no paga voluntariamente la obligación tributaria en la forma y tiempo establecido por la ley, o paga menos, o no cumple con las formalidades que impone directamente la Ley. Por lo tanto la entidad administrativa se ve en la necesidad de realizar el cobro de la obligación tributaria, y utiliza para ello los medios de coerción legales establecidos, y agrega adicionalmente intereses, multas y sanciones.

Es importante dejar indicado que en esta actividad que realiza el Estado por medio de su Órgano competente para realizar el cobro, no necesita de la intervención de otra autoridad ajena, sino que puede alcanzar tal fin por medio de la actividad directa e inmediata de los propios órganos de administración, así lo establece el artículo 107 del Código Tributario al referirse que en los casos en que el contribuyente omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar.

El artículo 145 del mismo cuerpo legal establece que cuando la Administración Tributaria deba requerir el cumplimiento de la obligación tributaria y el contribuyente o el responsable no cumpla, se procederá a

realizar la determinación de oficio, de conformidad con lo establecido en el artículo 107 de este Código. Si el requerido cumple con la obligación, pero la misma fuere motivo de objeción o ajustes por la Administración Tributaria, se conferirá audiencia al obligado según lo dispuesto en el artículo 146.

#### 2.2.1.2.1 Notificación

La notificación es el acto legal utilizada por la Administración Tributaria para informar al sujeto pasivo sobre resoluciones emitidas que le facultan actuar en relación a:

- 1 Verificación del cumplimiento de la obligación tributaria.
- 2 Verificación del cumplimiento de formalidades contenidas en las leyes tributarias.
- 3 Sancionar el incumplimiento de las dos anteriores.
- 4 La exigencia de la obligación tributaria cuando corresponda.
- 5 La emisión de toda audiencia o dictamen que permita reconocer o manifestar su conformidad o inconformidad por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene la obligación de notificar, de no hacerlo, no podrá afectar los derechos de los contribuyentes, responsables o interesados, y estos no quedarán obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, formales y sustanciales. Además deberá hacerla de la forma legal, cumpliendo el debido proceso que establece el Código Tributario.

#### 2.2.1.2.2 Audiencia

En el ámbito tributario, la audiencia es un derecho, y corresponde la primera oportunidad que se le concede al contribuyente para que manifieste conformidad o inconformidad con los ajustes que formula la Administración Tributaria, respecto a infracciones cometidas a las leyes

tributarias, formales o sustanciales, determinadas en una inspección fiscal por medio de sus auditores.

Corresponde audiencia siempre y cuando una vez realizada la verificación de las obligaciones tributarias por parte de la Superintendencia Administración Tributaria, se determina que el contribuyente ha infringido parcial o totalmente en una o varias leyes, en cuanto a lo formal o sustancial. Al notificarse al contribuyente o al responsable sobre infracciones cometidas a las leyes tributarias, la Administración Tributaria atendiendo lo que establece el artículo 146 del Código Tributario, confiere audiencia por treinta días hábiles, improrrogables a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Cuando las infracciones sean únicamente de carácter formal la audiencia conferida será de 10 días hábiles improrrogables.

Es importante resaltar que la audiencia no constituye ningún recurso dentro de los recursos administrativos con que cuenta el sujeto pasivo como medio legal para el desvanecimiento de aquel acto en el que se le culpa.

#### 2.2.1.2.3 Período de Prueba

El período de prueba comprende una solicitud de tiempo adicional al plazo concedido en la audiencia, ante la Administración Tributaria, para presentar las pruebas pertinentes que permitan desvanecer los ajustes, sanciones, multas, intereses, que pudieran surgir de la revisión efectuada por el ente fiscalizador. Este período de prueba comprende 30 días hábiles, el cual se tendrá otorgado sin necesidad que exista de por medio ningún trámite, resolución o notificación, más que la solicitud por escrito que deberá ir incluido al evacuar la audiencia. Esta solicitud permite al sujeto pasivo ampliar el tiempo concedido en la evacuación de audiencia por treinta y cinco días hábiles, porque el mismo comienza a transcurrir a partir del sexto (6º.) día hábil posterior al del día del

vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia. Dicho plazo no puede prorrogarse.

No evacuar la audiencia en el plazo establecido, o no mostrar inconformidad, mostrando las pruebas legales que se ameriten, en el tiempo establecido, la Administración Tributaria con fundamento en lo que establece el artículo 147 del Código Tributario, emitirá resolución de liquidación que determine el tributo, intereses, multas y sanciones y procederá a exigir el pago respectivo.

Algo muy importante de resaltar, es que se haya o no evacuado la audiencia, la Administración Tributaria con fundamento en el artículo 148 del Código Tributario, podrá dictar resolución para mejor resolver, pero deberá observar lo dispuesto en el artículo 144, del mismo código. La resolución puede ser de oficio o a petición de parte, y dentro de las diligencias que se pueden llevar a cabo están.

- 1 Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
- 2 Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen hecho.
- 3 Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Estas diligencias deberán hacerse dentro de un plazo máximo de quince días hábiles, y contra la resolución que ordene dichas diligencias para resolver, no podrá interponerse recurso alguno.

Determinación de oficio por omisión parcial o total de la obligación tributaria Art. 107 C.T.	Audiencia	Apertura Prueba	Período de Prueba	Diligencias para mejor Resolver	Resolución
		30 días hábiles Art. 146 C.T.	5 Días hábiles Art. 46 C.T.	30 días hábiles Art. 146 C.T.	15 días hábiles Art. 144 C.T.

Multas, obligaciones formales según art. 94 C.T. Resistencia a la acción Fiscalizadora art. 93 C.T.	Audiencia	Apertura Prueba	Período de Prueba	Diligencias para mejor Resolver	Resolución
		10 días hábiles Art. 146 C.T. 4to. Párrafo	5 Días hábiles Art. 46 C.T. 3er. Párrafo	10 días hábiles Art. 146 C.T. 4to párrafo	15 días hábiles Art. 144 C.T.

#### 2.2.1.2.4 Recurso de Revocatoria

El recurso de revocatoria constituye un recurso administrativo ante las resoluciones definitivas emitidas por el ente fiscalizador. Procede este recurso derivado que las pruebas presentadas al evacuar la audiencia sean consideradas poco sustanciales por parte de la administración tributaria y se compruebe la ilegalidad o la inoportunidad de las mismas.

El recurso de revocatoria es un medio de defensa que permite impugnar ante la Administración Tributaria las resoluciones por ella dictadas, así lo establece el artículo 154 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, al referirse a lo siguiente: “Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados”.

Lo que se pretende con este procedimiento legal es dejar sin efecto la resolución que, por carecer de base legal o por padecer de error, afecte los intereses del sujeto pasivo o contribuyente.

Hay algo muy importante que debe ser observado para proceder a interponer este recurso legal administrativo, la resolución definitiva del ente fiscalizador que determine la liquidación del tributo, multa, sanción e intereses, deberá ser originada por uno de los intendentes o el superintendente de la Administración Tributaria. Además el recurso de revocatoria deberá llenar los requisitos establecidos en el artículo 122 del Código Tributario.

Si en un plazo máximo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver y no se ha resuelto, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria. Esto se conoce como **Silencio Administrativo**, que permite acelerar el proceso administrativo, para que el interesado con fundamento en el artículo 157 del Código Tributario pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo.

Sin embargo podrá esperar a que se dicte resolución que corresponda y luego interponer dicho recurso.

**RECURSO DE REVOCATORIA EN MATERIA TRIBUTARIA**  
**Artículos del 154 al 159 Decreto 6-91 Código Tributario**

	<b>10 Días</b>	<b>5 Días</b>	<b>15 Días</b>	<b>15 Días</b>	<b>30 Días</b>
Notificación de la resolución definitiva de liquidación de ajustes, tributos, multas, intereses y sanciones	Interponer el recurso de revocatoria ante el funcionario que dicto la resolución. Si no se resuelve en el plazo de 15 días se da por concedido Art. 154 párrafo 2 C.T.	Se eleva las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas art. 154 C.T.	El Ministerio de Finanzas Públicas solicita Dictamen del Directorio, art. 159 C.T.	El Ministerio de Finanzas Públicas corre audiencia a la Procuraduría General de la Nación art. 159 C.T.	El Directorio debe resolver, si no resuelve en el plazo, se considera <b>Silencio Administrativo</b> art. 157 C.T.

2.2.1.2.5 Instancia del Ocurso

El contribuyente, responsable o interesado, con fundamento en el artículo 155 del Código Tributario, puede recurrir a esta instancia, si la Administración Tributaria denegara el trámite del recurso de revocatoria, presentando en un plazo máximo de tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria al Ministerio de Finanzas Públicas un memorial pidiendo se le conceda el trámite del recurso de revocatoria.

El ocurso tiene como finalidad solicitar oportunidad para corregir errores de trámite, no de fondo u opinión, por consiguiente se debe interponer únicamente cuando se trate de aspectos administrativos, de lo contrario será declarado sin lugar y además de cancelar el impuesto omitido más la multa de cien por ciento (100%) y los intereses respectivos, se deberá cancelar la cantidad de mil quetzales (Q.1,000.00) de acuerdo con lo que establece el artículo 156 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Un ejemplo para poder recurrir a la instancia del recurso es: Suponer que el plazo de diez días hábiles para presentar el recurso de revocatoria finaliza el 23 de junio, pero el contribuyente lo presenta el 24. La Administración Tributaria sin considerar la fecha (23) rechaza el recurso, sin embargo el contribuyente, responsable o interesado acude al Ministerio de Finanzas Públicas para solicitar que el recurso de revocatoria sea concedido porque fue rechazado por entregarlo el día 24, y argumenta el motivo, que ese día la Superintendencia de Administración Tributaria no atendió al público por ser fecha de aniversario de la institución y que de acuerdo con lo que establece el artículo No. 8 del Código Tributario el día 23 de junio no debió ser tomado como día hábil, por tal motivo el recurso fue presentado en fecha.

Recurso de Revocatoria no se concede	Interposición	Informe de la	Resolución
		Administración	
	3 días hábiles Art. 155 C.T.	5 días hábiles Art. 156 C.T.	15 días hábiles Art. 156 C.T.

Si no se resuelve dentro de los 15 días a su presentación se tiene por concedido.

Si es declarado sin lugar se impone multa de Q.1,000.00 al interponente Art. 156 C.T.

Si es declarado con lugar se da trámite al recurso de revocatoria Art. 155 y 156 C.T.

## 2.2.2 PROCESO JUDICIAL DEL COBRO DE LOS TRIBUTOS

### 2.2.2.1 Proceso Contencioso Administrativo

Es el acto legal en el cual se interpone un recurso en una sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el cual está integrado por magistrados especializados en materia tributaria y constituye la vía judicial - civil, no penal - para reclamar actos de la administración tributaria. De acuerdo con el Artículo 161 del Código Tributario, éste debe interponerse en un plazo no mayor a 30 días hábiles contados a

partir de la última fecha que tuvo la notificación de la resolución del recurso de revocatoria.

Este recurso es utilizado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, por considerar ilegal la actuación o pretensión de la Administración Tributaria en cuanto a los actos o resoluciones por ella increpados. También para hacer valer sus derechos constitucionales al considerar lo que establecen los artículos 29 y 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, debido a que toda persona tiene libre acceso a los tribunales, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley, y por tratarse de aspectos tributarios las acciones deben ser dirigidas al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, porque dentro de sus funciones están:

- 1 Controlar la juridicidad de la administración pública
- 2 Conocer sobre las contiendas por actos y resoluciones de la Administración Pública
- 3 Conocer sobre casos y controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas
- 4 Conocer sobre la discusión e impugnación del pago de tributos

Otros derechos constitucionales son el derecho de defensa y la presunción de inocencia, porque puede demostrar inocencia por medio de su defensa y quedar eximida de cualquier obligación de pago, sobre la supuesta infracción cometida.

#### 2.2.2.2 Casación

Procede este recurso si una vez firme la sentencia o resolución por parte del tribunal de lo Contencioso Administrativo fuese desfavorable, así lo establece el artículo 169 del Código Tributario al referirse a lo siguiente: contra las resoluciones y actos que pongan fin al proceso (Contencioso Administrativo), cabe el recurso de casación.

Es importante indicar que en este recurso final con el que cuenta el sujeto pasivo de la obligación tributaria, no se admite prueba alguna. Los únicos incidentes legales utilizados son: recusación, excusa, impedimento, desistimiento, aclaración y ampliación.

#### 2.2.2.3 Proceso Económico Coactivo

Si el contribuyente no consigue modificar o anular la resolución por parte del tribunal de lo Contencioso Administrativo que precisa el cumplimiento de la obligación tributaria, tanto en la fase administrativa como en la judicial y se resiste a pagar lo adeudado, la Administración Tributaria procederá a iniciar el cobro por la fuerza, por medio de la vía legal conocida como PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO.

Cabe mencionar que este procedimiento surte efecto únicamente en el campo tributario, debido a que el único caso en el cual el Estado puede iniciar una demanda económico coactivo, es por el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo de la misma.

El artículo 171 del Código Tributario establece: El procedimiento económico coactivo es un medio por el cual se cobra en forma ejecutiva los adeudos tributarios, y el artículo 172 del mismo cuerpo legal establece que dichos adeudos tributarios deben ser firmes, líquidos y exigibles para que proceda la ejecución de dicho procedimiento, y considera como título ejecutivo lo siguiente.

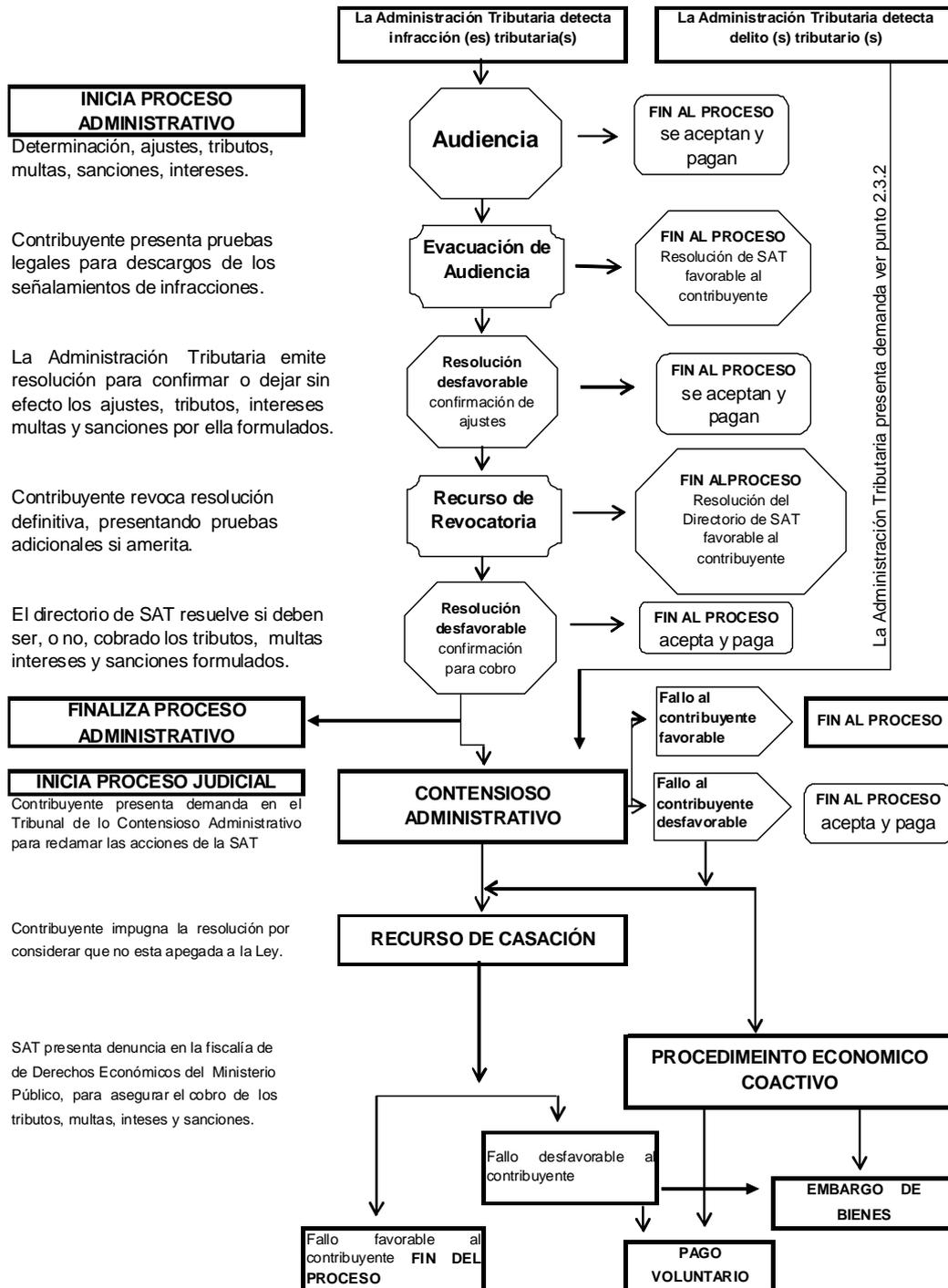
- 1 Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo.
- 2 Contrato o convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse.
- 3 Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente.

- 4 Póliza que contenga fianza en la que se garantice el pago de adeudos tributarios o Derechos Arancelarios a favor de la Administración Tributaria.

Toda clase de documentos referentes a deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.

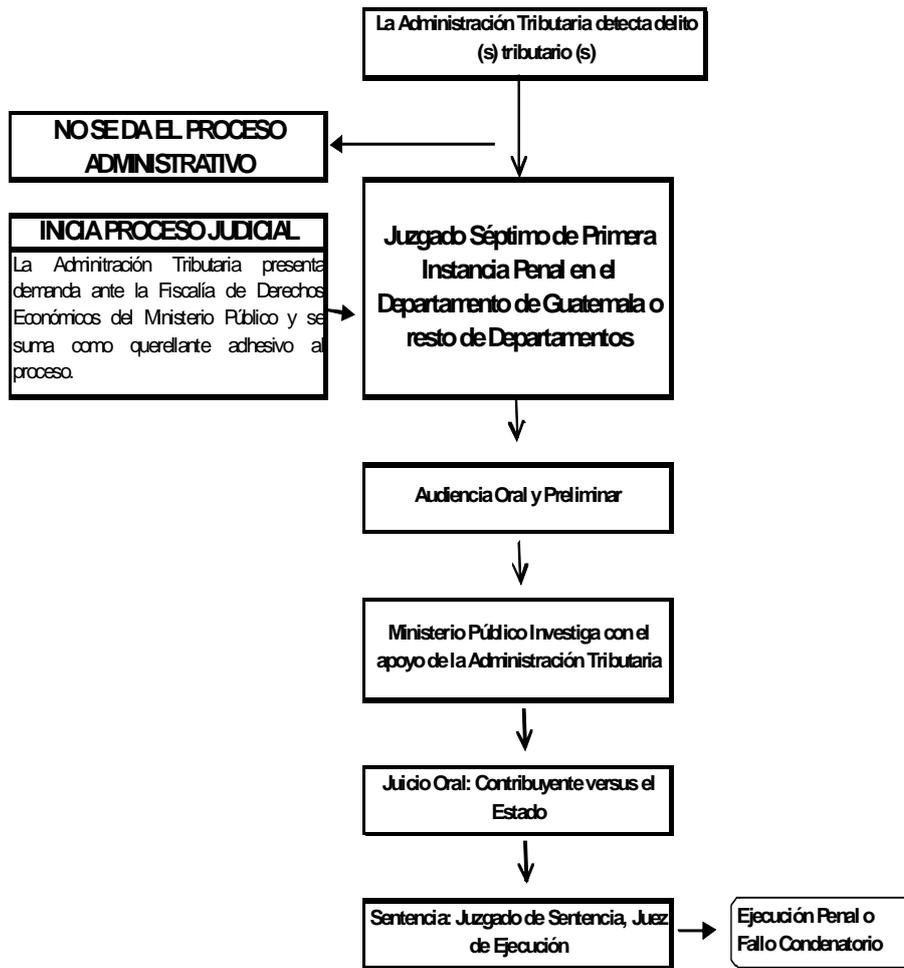
## 2.3 DIAGRAMA DEL PROCESO ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL DEL COBRO DE LOS TRIBUTOS

### 2.3.1 Proceso Administrativo y Judicial por Infracciones Tributarias



FUENTE: Elaboración propia conforme el Código Tributario, y documentos consultados según bibliografía.

### 2.3.2 Proceso Judicial por Delitos Tributarios



FUENTE: Elaboración propia conforme el código tributario, y documentos consultados según bibliografía.

## 2.4

## CUADRO DE PROCESOS PARA EL COBRO DE LOS TRIBUTOS EN LA INSTANCIA ADMINISTRATIVA

FASES	ACTIVIDAD	REALIZADA POR	PLAZO MÁXIMO EN DÍAS HÁBILES PARA EJECUTAR LA ACTIVIDAD	BASE LEGAL ARTÍCULO
1	Formulación y notificación de ajustes, mediante una audiencia, derivados de la auditoría realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria	Superintendencia de Administración Tributaria	<b>NO HAY PLAZO MÁXIMO</b>	132 y 146
2	Evacuación de audiencia por los ajustes formulados	Contribuyente	30 Días hábiles posteriores a la recepción de la notificación	146
3	Se concede apertura a prueba	Si el contribuyente solicita	5 días de intermedio puesto que la apertura a prueba es de 30 días hábiles y principia en el sexto día hábil posterior del día de vencimiento de evacuación de audiencia	143 y 146
4	Diligencias para mejor resolver	Superintendencia de Administración Tributaria o Contribuyente	Se practicarán en un plazo máximo de 15 días hábiles	144
5	Notificación de diligencias para mejor resolver	Superintendencia de Administración Tributaria o Contribuyente	El plazo máximo es de 10 días, sin embargo se notifica en 5 días hábiles, para cumplir con los 115 días.	132
6	Resolución	Superintendencia de Administración Tributaria	El plazo máximo es de 30 días, sin embargo se emite en 25 días hábiles para cumplir con los 115 días	149
7	Notificación de resolución	Superintendencia de Administración Tributaria	El plazo máximo es de 10 días, sin embargo se notifica en 5 días hábiles, para cumplir con los 115 días	132
	<b>TOTAL DIAS</b>		<b>115</b>	
8	Recurso de revocatoria	Contribuyente	10 Días hábiles posteriores a la notificación de la resolución	154
8.1	Si se resuelve denegar el recurso de revocatoria	El funcionario de la Superintendencia de Administración Tributaria	Lo eleva a la unidad de asesoría técnica del Directorio en el transcurso de 5 días hábiles	154
8.2	Notificación de la denegación del recurso	Superintendencia de Administración Tributaria	10 días hábiles posteriores a la fecha de emisión de la resolución de denegatoria	132
9	Presentación del ocurso, derivado de la denegatoria al recurso de revocatoria	Contribuyente	3 días hábiles siguientes a la notificación de la denegatoria	155
9.1	Autoridad superior pide informe a la dependencia que denego el recurso	Superintendencia de Administración Tributaria	En el transcurso de 5 días hábiles	156
9.2	Autoridad superior deniega el ocurso e impone multa de Q.1,000.00 al interponente mediante resolución	Superintendencia de Administración Tributaria	Se le cobra al contribuyente y se archivan las diligencias	156
9.3	Notificación	Superintendencia de Administración Tributaria	10 días hábiles para notificar la resolución	132
9.4	Autoridad superior resuelve conceder el ocurso	Superintendencia de Administración Tributaria	En el transcurso de 15 días hábiles siguientes a la interposición del ocurso	156
9.5	Si otorga el ocurso se tramitara el recurso de revocatoria	Superintendencia de Administración Tributaria		156
10	Si resuelve el recurso de revocatoria	El funcionario de la Superintendencia de Administración Tributaria	Lo eleva a la unidad de asesoría técnica del Directorio en el transcurso de 5 días hábiles	154
10.1	Autoridad superior solicita dictamen de la unidad de asesoría técnica del directorio	Superintendencia de Administración Tributaria	Este dictamen deberá rendirse en el transcurso de 15 días hábiles, con el o sin el se da audiencia a la Procuraduría General de la Nación	159
10.2	Autoridad superior confiere audiencia a la Procuraduría General de la Nación	Superintendencia de Administración Tributaria	Este dictamen deberá rendirse en el transcurso de 15 días hábiles	159
11	Autoridad superior emite resolución rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida	Superintendencia de Administración Tributaria	30 días hábiles posteriores a partir que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Procuraduría General de la Nación	157

FUENTE: Tesis de la Licenciada BREENDA MARLENY ALDANA GATICA, "El Proceso Administrativo en Materia Tributaria Relacionado con una Empresa Comercial y el Contador Público y Auditor como Consultor Tributario", 2007. Pág. 38

## **CAPÍTULO III**

### **PROFESIONAL UNIVERSITARIO DE LAS CIENCIAS ECONÓMICAS Y SU CAMPO LABORAL**

#### **3.1 PERFIL DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**

Los cambios presurosos que constantemente sufren las empresas en el mundo de los negocios, demandan profesionales con perfiles orientados a revalorizar el desempeño eficaz y eficiente en la resolución de problemas dentro de las mismas. Por ello un profesional universitario debe poseer los conocimientos necesarios y específicos de la rama correspondiente, así como una preparación de ética profesional.

El Contador Público de hoy es demandado por su capacitación específica en la construcción de información necesaria para la gestión interna y externa de la empresa. Juega un papel importante dentro de la sociedad, su función social reside en la seguridad y veracidad de los hechos económicos que suscribe y certifica, ello le permite cumplir con la misión social de ser depositario de la confianza pública.

El Contador Público y Auditor es un profesional instruido en aspectos contables, de auditoría y finanzas, con alto sentido de responsabilidad a nivel personal como profesional, dotado de independencia en su actuación profesional como en sus valores éticos. Su formación académica y el hacer de su profesión le permite actuar en diversas áreas de las organizaciones como: contabilidad, finanzas y auditoría. Cuenta con los conocimientos necesarios para cubrir estas áreas, sin embargo dentro de esa formación adquiere conocimientos en otras áreas que le permite desarrollarse en otros campos, como es el caso de aspectos tributarios y fiscales.

Al evaluar la situación financiera de una empresa, el Contador Público y Auditor suele encontrarse con una variedad de hechos económicos que tienen relación con aspectos tributarios como fiscales, lo que le permite en muchas ocasiones especializarse en dichas áreas, esto le ha permitido ampliar su campo de servicios, y hoy en día la auditoría fiscal es un servicio muy solicitado en el país.

Las transacciones económicas contables de las empresas están profundamente relacionadas con las leyes tributarias del país, motivo por el cual las empresas para tener seguridad de que su negocio está cumpliendo con los requerimientos fiscales, se auxilia de los servicios de una consultoría o asesoría fiscal, la cual es prestada por un Contador Público y Auditor, que puede ser interno cuando labora en relación de dependencia o externo cuando es ajeno al personal de la empresa.

La prestación de los servicios en este campo por parte de un Contador Público y Auditor debe ser cuidadosa por el hecho de que existe entre el fisco y el contribuyente una inevitable diferencia de criterio al aplicar las regulaciones de las leyes tributarias.

El Auditor que presta una asesoría tributaria está provisto de conocimientos amplios en aspectos contables, tributarios, fiscales y sobre todo legales. Cabe mencionar que por la cambiante legislación guatemalteca es necesario tener un estudio permanente de las leyes tributarias y fiscales.

El Contador Público es un célebre en el campo tributario y fiscal, honor que ha adquirido por medio de su experiencia laboral, en las distintas necesidades de atención que presta a sus clientes en cuanto a tributación. Es el único profesional que se encuentra en constante actualización y aplicación de las leyes tributarias y fiscales. Ser un experto en los sistemas de información contable de las empresas, poder interpretar y analizar esa información para anticiparse al impacto de los fenómenos económicos, contar con aptitudes orientadas al trabajo ordenado, ético y sistemático, y por ser el único profesional que se actualiza constantemente en conocimientos tributarios y fiscales, hacen que el Contador Público y Auditor sea el profesional idóneo para resolver cualquier polémica de las empresas con la Administración Tributaria.

### 3.2 NORMAS QUE RIGEN AL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

Independientemente de la actividad que realice el Contador Público y Auditor siempre deberá observar las siguientes normas:

- Normas de auditoría; normas generales, normas relativas a la ejecución del trabajo y normas relativas al informe.
- Código de Ética del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresa.

Las normas de auditoría y el Código de Ética representan las condiciones mínimas que todo Contador Público y Auditor debe venerar en sus actitudes y aptitudes personales para seguir obligatoriamente su aplicación en cada proceso de su actividad como auditor.

Las normas generales de auditoría establecen que debe poseer un entrenamiento técnico y capacidad profesional adecuada permanente, así como independencia, cuidado y diligencia profesional en su trabajo. La preparación técnica lo obliga estar al día en todos los aspectos relacionados con su campo, la independencia hace que el Contador Público y Auditor se base en hechos objetivos para emitir una opinión sobre la información examinada y el cuidado y diligencia profesional se refiere a que el trabajo que ha de realizar debe ser efectuado con todo el cuidado y habilidad que las circunstancias lo requieran.

Las normas relativas a la ejecución del trabajo le permiten planear y supervisar su labor, obtener evidencia suficiente y competente. Estas normas van dirigidas a lograr que el Contador Público y Auditor reúna los suficientes elementos de juicio que le permitan evidenciar su trabajo, al aplicar los procedimientos que considere necesarios en las circunstancias.

En cuanto a las normas relativas al informe es necesario que sean observadas debido a que como consecuencia de su trabajo el Contador Público y Auditor emite una opinión en la que expresa su trabajo desarrollado y las conclusiones a las que ha llegado, hace referencia de la base que utilizó para argumentar su opinión y conclusiones.

Sin embargo existen también otro tipo de normas que si bien no son de carácter punitivo incumplirlas, llevan consigo implícitas acciones no permitidas y que de ser descubiertas son sancionadas por las distintas normativas legales del país. Estas corresponden a las normas de ética del Contador Público y Auditor.

Su importancia radica en que norma toda acción de aspecto personal la cual tiene bastante conexión con el aspecto profesional. Le limitan ciertas actuaciones con el objetivo de efectuar un trabajo profesional, así como su implicación en ciertos sectores económicos con el fin de ejercer su profesión en función del interés nacional.

Estas normas de ética le permiten integrarse de una manera majestuosa dentro de la sociedad, porque lo apartan de aquellos actos deshonestos o indignos que fomentan la corrupción ya sea en el ámbito público o privado.

Para una mejor comprensión, estos son algunos artículos del Código de Ética del Contador Público y Auditor emitido por el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresa, relacionado con lo expuesto:

<b>Artículo</b>	<b>Descripción</b>
2.2	Es incompatible la actuación del profesional, cuando ésta implique aceptar, administrar, avalar, representar o asesorar empresas no autorizadas para operar en el país, o cuando estando autorizadas sus objetivos comprenden operaciones no reveladas en el proceso de autorización o no incluidas en las licencias y concesiones.
2.3	Es obligación del profesional cumplir y observar que cumplan las leyes del país.
3.4.9	El Contador Público y Auditor en el Sector Público y Privado: inciso c) En las declaraciones contables y financieras relacionadas con el desempeño de su labor que presente, tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.
4.1.2	Se considera que el Contador Público y Auditor, falta al secreto profesional que está obligado aguardar si usa la información obtenida en el transcurso de la prestación de su servicio profesional, para su propio beneficio o de terceros.

4.2.3 El Contador Público y Auditor rechazará participar en la planeación o ejecución de actos contrarios a la ética, porque sean indignos, falten a la probidad o fomenten la corrupción administrativa, tanto en la empresa privada como en la administración pública.

5.1.1 Las relaciones entre profesionales de la Contaduría Pública deberán tener como bases fundamentales: solidaridad, lealtad, cooperación y buena fe, así como procurar el desarrollo y superación de la profesión.

### 3.3 AUDITOR INTERNO

El auditor interno como profesional de las Ciencias Económicas posee los conocimientos tributarios que le permite medir las implicaciones que puedan tener sus decisiones con respecto a los impuestos, debido que, generalmente en los registros contables se origina un proceso relacionado con los tributos.

El conocimiento de las leyes tributarias le permite al auditor interno establecer un nivel de riesgo y determinar la mejor manera de revisar que los registros contables estén cumpliendo con las reglamentaciones de dichas leyes, para ello realiza las siguientes funciones:

- Verifica que se encuentren registradas solamente las transacciones reales
- Comprueba que las transacciones se registren en el período correspondiente

- Se asegura que los gastos estén debidamente documentados
- Verifica que se presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros, y
- Evalúa que se cumpla las formalidades que establecen las leyes tributarias.

El auditor interno cuando realiza la revisión de los registros contables observa que los mismos estén adheridos a principios contables generalmente aceptados y verifica que los mismos cumplan con los requisitos de las normas tributarias, esto debido a que las empresas optan por llevar sus registros de contabilidad dentro de una base tributaria, con el objetivo de evitar confrontación con aspectos legales del país, por ello delegan en el auditor la labor de planeación, control y supervisión sobre aspectos tributarios y fiscales.

Para que el trabajo del auditor interno sea bien desarrollado debe contar con independencia de los órganos de administración, con el objetivo de ofrecer garantía sobre su actuación al comité directivo o junta directiva, sin embargo, debe trabajar conjuntamente con éstos como un servicio a la misma organización. Su nivel jerárquico dentro de la empresa debe encontrarse en los primeros niveles, que le permita libertad de acción, para intervenir en aquellos actos dudosos sin necesidad de esperar una autorización que posiblemente afecte la oportunidad de toma de decisiones a derivarse de un resultado o reporte de auditoría.

### 3.4 ENTIDAD QUE PRESTA SERVICIOS DE AUDITORÍA

Comprende aquella empresa que presta servicios profesionales sobre análisis en el ámbito financiero, fiscal, contable, administrativo, etc., examina y verifica que la empresa que solicite el servicio cumpla con los requerimientos y estatutos legales que rigen en dicha área. Su objetivo fundamental consiste en verificar que las situaciones económico-financieras que afectan a la empresa que presta el servicio, sean medidas y comunicadas a la misma, para ello se auxilia de la fiabilidad de los sistemas de información y de las políticas y procedimientos operativos existentes en las divisiones o departamentos de la empresa.

El servicio que presta este tipo de empresa suele denominársele auditoría externa. La auditoría externa comprende un examen sistemático y detallado realizado por Contadores Públicos independiente de la empresa que contrata el servicio, con el objeto de emitir una opinión sobre su información financiera.

Vale indicar que la profesión del Contador Público y Auditor no se limita únicamente a la auditoría externa, si bien es el principal servicio no debe tomarse como una limitación a la profesión, sino como la más inherente y general para las que se le requiere.

#### 3.4.1 Constitución de una Empresa que Presta Servicios de Auditoría

Para constituir un despacho de auditoría (firma de auditoría) es necesario que las personas que en ella intervienen, obligatoriamente sean profesionales de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría, esto debido a que la forma de asociarse es personal en lugar de sociedad, por la responsabilidad que representa.

“Los Contadores Públicos y Auditores tienen una responsabilidad personal directa hacia sus clientes y hacia el público.” (07:59)

Existe una forma legal para crear una firma de auditoría en la cual pueda obtener su personalidad jurídica. El Decreto Ley No. 106 Código Civil en su artículo No. 15 reconoce la personalidad jurídica de las sociedades cualesquiera otras con fines lucrativos, siempre y cuando cumpla con los requisitos que establecen los artículos del No. 1728 al No. 1730 del mismo cuerpo legal. Una vez constituida la empresa bajo esta forma legal, deberá ser inscrita en la Superintendencia de Administración Tributaria, así como en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social en donde automáticamente quedará inscrita a la cuota patronal del IRTRA e INTECAP.

“Las sociedades mercantiles constituidas de acuerdo a las disposiciones del Código de Comercio (Decreto N°. 2-70) y debidamente inscritas en el Registro Mercantil, tienen la personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios individualmente considerados. Así mismo el Código de Comercio en su artículo 3º reza que las sociedades organizadas bajo forma mercantil tienen la calidad de comerciante cualquiera que sea su objeto y a su vez en el artículo 9º del mismo Código inciso primero dice: “Que no son comerciantes los que ejercen una profesión liberal”, dentro de lo cual quedaría incluido el Contador Público y Auditor.” (07:59)

Lo que se trata de explicar es que una firma de auditoría no puede constituirse bajo la denominación jurídica de una sociedad mercantil, no es difícil de comprender por qué. Cuando dos o mas contadores públicos desean trabajar en conjunto forman, tradicionalmente, asociaciones personales en lugar de sociedades, y de esta forma su responsabilidad hacia el cliente y público es directa, caso contrario existiría una puerta abierta que podría permitir evadir la responsabilidad personal de sus actos. Si los Contadores Públicos se organizan bajo la forma de sociedad anónima

existiría una división en cuanto a acciones y utilidades, también faltarían a la ética profesional y a las normas de actuación profesional, también sería prácticamente insignificante la responsabilidad de la misma hacia los clientes y terceras personas.

Desde el punto de vista operativo una firma de auditoría se encuentra constituida por el siguiente personal:

- Socio, en quien recae la responsabilidad del trabajo realizado.
- Gerente
- Supervisor y/o encargados
- Auxiliares y/o ayudantes

Desde el punto de vista administrativo deberá contar con un contador, secretarías, supervisor de archivos y correspondencia así como de un delegado de reclutamiento de personal.

#### 3.4.2 Servicios que Prestan las Empresas de Auditoría

Básicamente, entre los servicios que prestan las firmas de Contadores Públicos y Auditores están.

- Los que son específicamente de auditoría
- Los que se relacionan con operación de trabajos contables
- Los que se relacionan directamente con los impuestos
- Consultorías

Los primeros tres servicios se encuentran íntimamente relacionados entre sí, y son prestados principalmente por las firmas de auditoría.

En lo que se refiere al servicio de auditoría, operación de trabajos contables y los que se relacionan directamente con los impuestos, incurre sobre el Contador Público y Auditor la responsabilidad de los mismos. Sin embargo en lo que respecta al servicio de consultoría el Contador Público y Auditor no se involucra con la responsabilidad de los resultados de las decisiones que puedan afectar a la empresa que presta el servicio. Su opinión asegura a aquéllos que toman decisiones, el camino idóneo para obtener resultados favorables. Por ejemplo “El Contador Público y Auditor, trabaja sobre la información proporcionada por la empresa, sin embargo, él no puede determinar si la empresa ha actuado bien en la adquisición de una nueva maquinaria, pero profesionalmente puede determinar si una nueva maquinaria beneficiará a la empresa en razón del aumento productivo e ingresos por ventas, también si la ganancia proveniente del incremento de esa producción, justifica la inversión en el activo fijo, etc.” (07:40).

En lo que se refiere a impuestos, el auditor no puede opinar si la empresa está actuando bien en la omisión de éstos, pero si puede determinar la implicación que resultaría la falta de declarar los mismos.

### 3.5 ASESORÍA FISCAL

Surge por motivo del imperativo fiscal, de la necesidad de las empresas de presentar apropiadamente el cumplimiento de las leyes en aquella información que se reporta a la institución fiscalizadora del Estado. Dichos datos deben ser exactos en relación a los fines impositivos que les son inherentes, por tal motivo las empresas en general requieren que se les oriente de una manera correcta en la rendición de la información.

Esta situación es de vital importancia debido a que las implicaciones que se originan de una dudosa o mal intencionada declaración que pretenda ocultar información fehaciente, puede provocar una desestabilización económica de las empresas.

Este servicio generalmente es prestado por un Contador Público y Auditor, en el ámbito tributario, debido a que él, en materia tributaria y fiscal conoce con estricto criterio legal, la aplicación correcta de los estatutos que rigen en esta materia.

La asesoría fiscal es un servicio que es requerido por aquella empresa que no dispone de personas especializadas en el manejo de los aspectos tributarios, y por consiguiente encuentran complejidad en los registros contables, al determinar los hechos generadores de los diferentes impuestos. La manera usual de prestar el servicio de asesoría es por medio de seminarios sobre reformas fiscales, o bien sobre asuntos específicos donde la empresa se encuentra afectada por el giro normal de su negocio.

Otra forma de prestar este servicio por parte del Contador Público y Auditor es por medio del análisis general que realiza del cumplimiento de los impuestos cuando realiza una auditoría de estados financieros, prestando el servicio como un valor agregado de su trabajo.

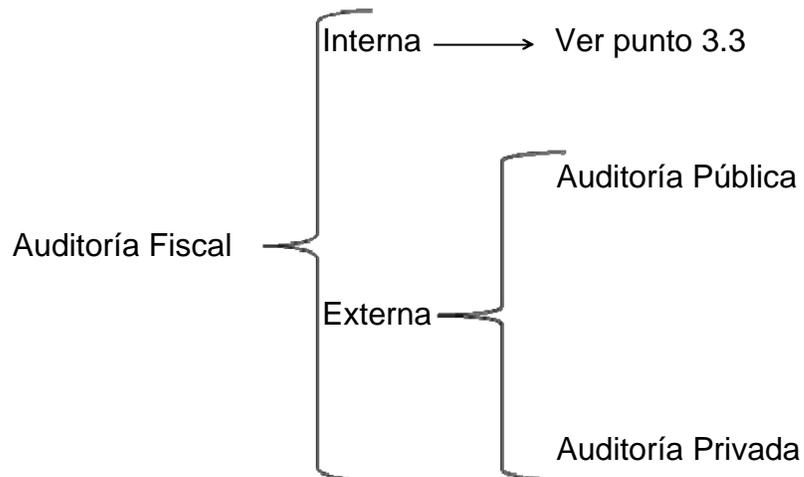
Este servicio también se presta frecuentemente para desvanecer resoluciones emitidas por la entidad fiscalizadora, cuando realiza funciones de defensa del contribuyente en la vía administrativa.

### 3.6 AUDITORÍA FISCAL

La auditoría fiscal conocida también como auditoría tributaria, consiste en el examen sistemático y exhaustivo a los estados financieros de una empresa, con el objetivo de verificar el correcto cumplimiento de lo que establecen las leyes tributarias.

Esta actividad independientemente de quien la realice, existen en ella similitudes importantes en muchos aspectos, y es que al llevarla a cabo se realiza de una manera tal donde se auxilian de procedimientos, técnicas, guías y normas propias de la auditoría. Su fin primordial es el establecimiento del cumplimiento de las obligaciones tributarias, dependiendo de quien la realice así será su enfoque, el siguiente esquema describe una forma de cómo se puede realizar esta actividad.

### ESQUEMA DE LA AUDITORÍA FISCAL



Cuando la auditoría tributaria es realizada por la entidad pública, posee la peculiaridad de poder exigir el cumplimiento tributario por medios legales, que incurren en sanciones establecidas, sin embargo, cuando dicha actividad es realizada por un ente privado, ese cumplimiento tributario no puede ser exigido sino que únicamente puede ser informado y recomendado.

Es lógico comprender que cuando se habla de auditoría tributaria surge en el pensamiento que se trata de la acción fiscalizadora por parte de la entidad estatal correspondiente y delegada a realizar la supervisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que esta actividad en un nivel de importancia si así se quiere ver, le interesa más realizarla al Estado que a cualquier otra organización, porque en cierto modo la misma le permite investigar y analizar la situación económica y financiera de las empresas con el fin de obtener un beneficio económico de ellas.

Cuando se trata de tributos el Estado delega esa función en la Superintendencia de Administración Tributaria que de acuerdo a su ley orgánica y respectivo reglamento le confieren el derecho de desarrollar y aplicar las competencias en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

Por medio de esta institución el Estado ejerce la inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles y no mercantiles, realiza un estudio financiero contable y somete los hechos económicos registrados a calificaciones jurídico-tributarias, para determinar hechos impositivos, los sujetos del mismo, así como los distintos tipos impositivos que establecen cada una de las leyes tributarias.

El objetivo principal radica en centrar su actuación en comprobar si los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias, en circunstancias contrarias exige el cumplimiento de las mismas de acuerdo con la legislación vigente correspondiente.

## **CAPÍTULO IV**

### **PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA DEFENSA FISCAL DE UNA EMPRESA COMERCIAL IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE GAS LÍQUIDO DE PETRÓLEO DERIVADA DE UNA RESOLUCIÓN POR AJUSTE EN EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (CASO PRÁCTICO)**

#### **4.1 INTRODUCCIÓN**

Se hace la aclaración que la información de datos (valores, dirección, número de identificación tributaria, nombre de empresa, número de expediente y de declaración de impuestos, sellos y demás datos que se relacionen y estén contenidos) en los ejemplos aquí presentados, son hipotéticos, utilizados con propósitos ilustrativos.

Previo a entrar de lleno referente a la participación del Contador Público y Auditor en un proceso de defensa fiscal, debe partirse de la premisa que éste proceso administrativo inicia con la detección de infracciones a las leyes tributarias tal y como se muestra en los ejemplos presentados mas adelante, por medio de una auditoria tributaria, acción que es atribución de la Superintendencia de Administración Tributaria en la actualidad. Uno de los objetivos centrales de está investigación es demostrar la importancia y en qué medida puede actuar éste profesional de las Ciencias Económicas dentro del proceso, desde la perspectiva privada.

El Contador Público y Auditor puede participar como asesor, actuar como consejero de la organización que fue objeto de ajustes tributarios, el ámbito de su profesión le permite realizar análisis relacionadas con lo tributario. Los ajustes tributarios son el resultado de la omisión parcial o total de las obligaciones tributarias, mismas que tienen una íntima relación con la información contable y financiera de la empresa. El profesional de la Contaduría Pública es quien conoce mejor el ámbito

contable y financiero, desde el cumplimiento de principios contables generalmente aceptados hasta lo que establecen las normas tributarias.

Como se expuso anteriormente, la auditoría fiscal está dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y a constatar la veracidad de sus declaraciones así como el pago de los tributos. La misma representa la base para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, pero no es el único del proceso de fiscalización porque existen actos administrativos legales, los cuales se desarrollan más adelante.

Una empresa comercializadora de gas líquido de petróleo en el país, corresponde aquella empresa comercial que importa gas líquido de petróleo y luego lo distribuye (vende), actuando como intermediario entre el productor de dicho producto y el consumidor final. Para el caso de Guatemala el producto comprende una mezcla de butano y propano utilizado principalmente en el consumo doméstico, conocido comúnmente como gas de cocina, se almacena en recipientes llamados góndolas cuando es importado y cilindros cuando se vende en libras.

A continuación se desarrolla la actuación del Contador Público y Auditor en el proceso administrativo de defensa fiscal del contribuyente, partiendo del motivo por el cual la empresa se ve en la necesidad de solicitar servicio de asesoría fiscal, hasta la finalización de lo que corresponde la instancia administrativa del proceso de una defensa fiscal. Porque de allí en adelante corresponde obligatoriamente la participación de un abogado, por obedecer a un mandato legal y porque lo judicial representa su exclusividad.

#### 4.1.1 DATOS DE LA EMPRESA

La empresa Gas de Cocina, Sociedad Anónima, constituida el 30 de marzo de 1979 con domicilio fiscal en Calzada Roosevelt 30-80 Zona 11 de Guatemala, departamento de Guatemala, con Número de Identificación Tributaria 123456-7 inscrita en el Régimen Optativo del

Impuesto Sobre la Renta, se dedica a la importación y distribución de gas licuado de petróleo y forma parte de la corporación Gas Nacional. En marzo del año 2008 la empresa adquirió cuatro góndolas (tanques de almacenamiento) para el almacenamiento del gas líquido de petróleo (producto que comercializa), y cuatro pick-up's para la distribución (venta) del mismo, esta compra fue realizada con el propósito de cubrir la logística de ventas porque las mismas han aumentado, por motivo de ampliación de mercado, ya que en la actualidad la empresa llega a los lugares mas lejanos y difíciles de transitar (camino de terracería), esto le permite satisfacer las necesidades de los pueblos donde el producto es muy útil.

#### 4.1.2 PROCESO ADMINISTRATIVO

El 14 de abril del 2009 la Superintendencia de Administración Tributaria notifica a la empresa Gas de Cocina, Sociedad Anónima, que a partir del 20 de abril del presente año efectuará auditoría fiscal a sus Estados Financieros correspondientes al período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008, en la cual solicita se le proporcione toda la colaboración correspondiente, a los auditores, Licenciado Byron Lau y Licenciado Oswaldo Lau quienes llevarán a cabo dicha labor, permitiéndoles el acceso a sus instalaciones, y proporcionarles toda la información que se relacione con la misma (Estados Financieros, libros contables, declaraciones de impuesto, acceso a los sistemas contables, etc.), para lo cual efectúa el requerimiento de información 2009-2-818-4.

El resultado de la auditoría tributaria realizada a la empresa Gas de Cocina, Sociedad Anónima, por los auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria fue:

- 1 Se determinó que existen gastos no deducibles por valor de Q.1,320,000.00 los cuales corresponden; Q.880,000.00 por la compra de cuatro pick-up's y Q.440,000.00 por la compra e instalación de cuatro góndolas para almacenamiento de agua,

ambas compras fueron realizadas en el mes de marzo 2009 por considerar que los mismos no están directamente vinculados con el proceso de comercialización del producto (gas líquido de petróleo) y los mismo son usados por personas ajenas a la empresa.

- 2 Se verificó que la empresa no registró en marzo 2009 en los libros contables la numeración de facturas del número 000001 al número 001000 por ventas realizadas en ese mes, por tal motivo no declaró íntegramente sus ingresos, existiendo omisión de pago de tributo sobre el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, el valor de las facturas es de Q.3,000,000.00.
- 3 Improcedencia del Crédito Fiscal por la adquisición de los vehículos y las góndolas, por un valor de Q.158,400.00.

Por tal motivo la Administración Tributaria formula los siguientes ajustes:

- 1 Impuesto Sobre la Renta: Q.1,320,000.00 a la base imponible, por no considerar dicho valor al momento de determinación de la misma.
- 2 Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz: Q.7,500.00 a la base imponible, por considerar que los ingresos no fueron reportados íntegramente.
- 3 Impuesto al Valor Agregado: Q.518,400.00 al impuesto determinado, por considerar improcedente el crédito fiscal de Q.360,000.00 en la compra de las cuatro góndolas y cuatro pick-up's, así como Q.158,400.00 de débito fiscal al no registrar íntegramente los ingresos del mes de marzo de 2008.

El día quince de julio del año 2009 la empresa recibe notificación de la resolución No. **MELP-CPA-LIC-10-07-2009-21-02-000775** emitida internamente por la Administración Tributaria, en la cual hacen del conocimiento a la empresa la audiencia No. S-2009-22-01-01-324. Ante tal situación el representante legal solicita los servicios de la firma Lau Peña y Asociados para actuar correctamente ante la Administración Tributaria. El socio director de la firma de auditoría de inmediato verifica que la Administración Tributaria violó el debido proceso contenido en el capítulo número dos de la tesis, por la formalidad que establece el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, en los artículos 107, 127, 130, 131, 135, 145 y 146, porque no se concedió audiencia, y la misma no fue notificada, por tal motivo la empresa no queda obligada y tampoco se le pueden afectar sus derechos.

Lau Peña y Asociados, le presenta una propuesta de servicios para la asesoría de su defensa fiscal, derivado de la notificación de la resolución No. MELP-CPA-LIC-10-07-2009-21-02-000775, la misma no procede por tal motivo no corresponde la resolución sino que la audiencia respectiva, que contiene los ajustes formulados del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.

## 4.2 PROPUESTA DE SERVICIOS PROFESIONALES DE ASESORIA FISCAL



Lau Peña &

### PROPUESTA DE SERVICIOS

Guatemala, 16 de julio del 2009  
Lau Peña y Asociados

Gerente General  
Gas de Cocina, Sociedad Anónima, S.A.

Agradecemos la distinción que nos han conferido al solicitar nuestros **servicios profesionales de asesoría**, nos permitimos someter a su consideración la **propuesta de servicios profesionales** para llevar a cabo **la asesoría fiscal en el proceso administrativo para la defensa fiscal**, de la empresa **Gas de Cocina, Sociedad Anónima**, derivado de una auditoría fiscal realizada a sus Estados Financieros correspondientes al período fiscal 2008, en la cual después de finalizada notificaron ajustes correspondientes al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre la Renta, Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, así como infracción al artículo 85 del Código Tributario.

Estamos convencidos que la empresa requiere profesionales especializados en aspectos tributarios y fiscales para verificar si ha cumplido con lo que establecen las leyes tributarias, en el apoyo y que trabaje en equipo con los ejecutivos y que ofrezca valor agregado a sus servicios.

Nuestra misión es contribuir a la excelencia de nuestros clientes y de nuestro personal, apoyándolos a aumentar continuamente su capacidad para agregar valor a sí mismas y a su entorno. En Lau Peña y Asociados ofrecemos a nuestros clientes **servicios profesionales con valor agregado** que permita cumplir con nuestra misión y la continuidad de relación, por la satisfacción del trabajo realizado.



Asociados

Lau Peña &

Nuestro equipo de **profesionales** comparte una filosofía común que nos distingue. Constantemente ofrecemos ideas creativas y soluciones innovadoras, y nuestro compromiso con nuestros clientes es el de estar siempre presentes cuando se nos necesite, para lo cual hemos asignado un equipo de trabajo con amplia experiencia.

Nuestro **servicio** se llevará a cabo bajo la más estricta confidencialidad. Al mismo tiempo estaremos atentos para detectar oportunidades que beneficien a la empresa, y ofrecer recomendaciones útiles y oportunas a su negocio.

Esperamos que la presente **propuesta** cumpla con los objetivos que se han fijado para la empresa. Estamos a sus órdenes para aclarar cualquier duda que pudiera existir en torno a esta propuesta.

## OBJETIVO DE NUESTRA ASESORÍA

En el curso de nuestra entrevista, nos percatamos de sus expectativas de servicio con respecto a nuestra participación como asesores externos, considerando que ustedes requieren, entre otros aspectos, lo siguiente:

1. Asesoramiento fiscal para el desvanecimiento de ajustes, multas, intereses y sanciones relacionados con:
2. Ley del Impuesto Sobre la Renta, analizar sobre la procedencia de gastos deducibles relacionados con la compra de unidades vehiculares, para la distribución del producto y góndolas para el almacenamiento del producto que comercializa la empresa.
3. Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, verificar lo relativo a la omisión de pago del tributo.
4. Analizar la procedencia del Crédito Fiscal por la compra de las góndolas y pick-up's que son utilizadas para el almacenamiento y distribución del gas líquido de petróleo, siendo éste el producto que comercializa.



# Asociados

# Lau Peña &

La empresa puede estar segura de que en Lau Peña y Asociados encontrará el apoyo en asesoría que requiere para realizar una buena defensa fiscal, ya que contamos con los recursos necesarios para brindar **servicios profesionales** de la más alta calidad.

Con el objeto de llevar a cabo nuestra asesoría, es indispensable contar con el apoyo incondicional por parte del personal de la empresa en proporcionarnos la información, actividades y documentación necesaria, para poder realizar nuestro correspondiente plan de trabajo.

La empresa Gas de Cocina, Sociedad Anónima, obtendrá de nuestra firma, derivado de nuestro servicio profesional los siguientes documentos:

- 1 **Carta de sugerencias y recomendaciones.**- Consideramos de vital importancia presentar este informe, debido a que corresponde la conclusión de nuestro trabajo donde emitiremos nuestros comentarios en relación a las observaciones encontradas relativo a los ajustes promovidos por la Administración Tributaria, detallando para cada uno de ellos las bases fundamentales que permitan su desvanecimiento cuando proceda. Así mismo indicar los motivos en aquellos casos improcedentes de impugnación.
- 2 **Minuta de evacuación de la audiencia y del recurso de revocatoria:** Con el objetivo de ahorrarle tiempo y que sea presentado con forme lo establece el Código Tributario. Los mismos deben ser firmados por el representante legal.

## HONORARIOS POR NUESTROS SERVICIOS

En Lau Peña y Asociados estamos consientes del costo beneficio que debe mostrar un servicio de asesoría, ya que las empresas deben quedar satisfechas. Por tal motivo nuestros honorarios son elaborados conforme al servicio profesional de alta calidad que brindamos y al costo beneficio que resulta favorable para las empresas.

Derivado de lo anterior hemos considerado que los honorarios por concepto de nuestra asesoría fiscal serán de treinta mil quetzales, por el tiempo invertido en el proceso administrativo de su defensa fiscal. Se facturarán en forma adicional todos aquellos gastos en que podamos incurrir por su cuenta, tales como: gastos de transporte para la búsqueda y envío de documentos, diligencias adicionales, fotocopias etc.



# Asociados

Lau Peña &

Queda entendido que cualquier trabajo especial que surgiera o que fuera solicitado por ustedes, distinto en los puntos antes enumerados, será objeto de un convenio por separado antes de iniciar el mismo.

Esperamos que esta propuesta sea de su conformidad. De ser así, agradeceríamos hacernos llegar una copia de la presente propuesta firmada en todas sus hojas en señal de su aprobación.

Sin otro particular al cual hacer referencia quedamos de usted.

Atentamente,

Lic. Melvin E. Lau Peña  
Socio Director

#### 4.3 CARTA COMPROMISO (ASESORÍA FISCAL)



# Asociados

## Lau Peña &

Lau Peña y Asociados  
Carta Compromiso

Guatemala, 16 de julio 2009

Lic. Byron Antonio Hernández Palma  
Gerente General  
Gas de Cocina, Sociedad Anónima  
Presente.

Estimados Licenciado:

Usted ha solicitado nuestros servicios profesionales para llevar a cabo **la asesoría fiscal en el proceso administrativo para la defensa fiscal**, de la empresa **Gas de Cocina, Sociedad Anónima**.

Por medio de la presente, tenemos el gusto de confirmar nuestra aceptación y nuestro entendimiento respecto a este compromiso.

Nuestra asesoría se efectuará de acuerdo con las normas legales relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, Principios Contables Generalmente Aceptados y Código de Ética del Contador Público y Auditor.

Para formar nuestra conclusión sobre si la empresa ha cumplido íntegramente con sus obligaciones tributarias, efectuaremos pruebas de auditoría para obtener seguridad razonable en cuanto a la información contenida en la audiencia referente a los ajustes formulados por la Administración Tributaria. Estos Ajustes tienen su sustento en los registros contables, por tal motivo es indispensable contar con el apoyo incondicional por parte del personal de la empresa en proporcionarnos la información y documentación necesaria, para poder realizar nuestro correspondiente trabajo.

En virtud de la naturaleza de las pruebas y de otras limitaciones inherentes a una auditoría, junto con las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno, existe un riesgo ineludible de que pueda permanecer sin ser descubierta alguna distorsión importante, por lo que solicitamos toda la colaboración por parte de la empresa en proporcionarnos información íntegra, oportuna y confiable.



# Lau Peña & Asociados

Como resultado de nuestro servicio, proporcionaremos una carta de sugerencia y recomendaciones, conteniendo nuestros comentarios en relación a las observaciones encontradas relativas a los ajustes promovidos por la Administración Tributaria, detallando para cada uno de ellos las bases fundamentales que permitan su desvanecimiento cuando proceda. Así mismo indicar los motivos en aquellos casos improcedentes de impugnación.

Como valor agregado proporcionaremos una minuta de evacuación de la audiencia y del recurso de revocatoria, con el objetivo de ahorrarle tiempo y los mismos sean presentados con forme lo establece el Código Tributario. Los mismos deben ser firmados por el representante legal.

Nos permitimos recordarles que la responsabilidad por las acciones promovidas ante la Superintendencia de Administración Tributaria recae en la empresa. Nuestra responsabilidad corresponde únicamente aconsejar, sugerir soluciones u orientar profesionalmente sobre aspectos tributarios y fiscales, y de ser necesario constitucionales que permitan a la empresa actuar legal y correctamente en el proceso administrativo de su defensa fiscal.

Se espera la cooperación total de su personal para proporcionar los registros, documentación y otra información que se requiera en relación con nuestra asesoría.

Nuestros honorarios, que se facturarán el cincuenta por ciento al inicio del trabajo y el otro cincuenta por ciento en el momento de asesoramiento del recurso de revocatoria, se basan en el tiempo que requieran las personas que realicen el trabajo, si se incurre en desembolsos directos de gastos efectuados por su cuenta se facturara por separado o se incluirán adicionalmente en la segunda facturación.

Esta carta estará vigente hasta la fecha en que se presente el recurso de revocatoria.

Sean tan amables de firmar cada una de las copias de la presente carta, como indicación de que están enterados del trabajo que se desea realizar y nuestra responsabilidad.

Lau Peña & Asociados

#### 4.4 PLANEACIÓN DE LA ASESORÍA FISCAL



# Lau Peña & Asociados

## **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA PLANIFICACIÓN DE ASESORÍA FISCAL**

<b>Nombre de la Entidad</b>	Gas de Cocina, Sociedad Anónima
<b>Número de Identificación Tributaria</b>	123456-7
<b>Fecha de Inicio de Operaciones</b>	02 de mayo de 1979
<b>Número de Escritura de Constitución</b>	1234
<b>Fecha de Autorización de la Escritura</b>	10 de mayo de 1979
<b>Notario que Autorizó la Escritura</b>	Heidy Hernández
<b>Registro de Patente de Sociedad</b>	987654-321-0
<b>Registro de Patente de Empresa</b>	012345-678-9
<b>Representante Legal</b>	Edgar A. Lau
<b>Nombramiento Vigente a la Fecha Cierre Fiscal</b>	Sí 31 de diciembre de cada año
<b>Inicio de la asesoría</b>	16 de octubre del 2009
<b>Finalización de la asesoría</b>	Fecha de presentación del recurso de revocatoria
<b>Entrega de documentos</b>	Cinco días antes de evacuar la audiencia e interposición del Recurso de Revocatoria respectivamente
<b>Personal asignado</b>	Socio – Lic. Melvin Lau Peña Auditor Señor – Osman Juí Asistente – Mayra Ramírez



# Lau Peña & Asociados

## **Antecedentes de la empresa**

La empresa Gas de Cocina, Sociedad Anónima, comprende una empresa comercial importadora y distribuidora (vendedora) de gas líquido de petróleo (gas de cocina), constituida el 30 de marzo de 1979 con domicilio fiscal en Calzada Roosevelt 30-80 Zona 11 de Guatemala, departamento de Guatemala, con Número de Identificación Tributaria 123456-7 inscrita en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta, se dedica a la importación y distribución de gas licuado de petróleo y forma parte de la corporación Gas Nacional .

## **Objetivos del trabajo**

Analizar el contenido de la audiencia; examinar los ajustes utilizando procedimientos y técnicas de auditoría y verificar las bases legales en las que se fundamentaron los auditores de la Administración Tributaria para formular los ajustes.

Obtener evidencia suficiente y competente para fundamentar las conclusiones del trabajo relativas a las observaciones encontradas con la procedencia de impugnación o aceptación de los ajustes.

## **Personal clave de la empresa**

Gerente General – Diego Lau  
Contador General – Fabián Lau  
Representante Legal – Emily Lau

## **Generalidades y Operaciones**

La actividad principal de la empresa consiste en la importación y distribución de gas líquido de petróleo. En un futuro cercano planea exportar el producto al resto de países centroamericanos porque tiene proyectos de abrir subsidiarias en Costa Rica, Honduras, El Salvador y Belice.

## **Ubicación, sucursales, agencias y bodegas**

La empresa se encuentra ubicada en Calzada Roosevelt 30-80 Zona 11 de Guatemala, con espacios físicos separados para las oficinas administrativas y el almacenamiento del producto. Cuenta con cuatro sucursales regionales localizadas en los siguiente Departamentos: Zacapa, Escuintla, Peten y Quetzaltenango.



# Lau Peña & Asociados

## **Aspectos Relevantes**

La empresa se encuentra inscrita en el Régimen Optativo del Impuesto Sobre la Renta, por lo que se encuentra sujeta al pago del 31% sobre sus ganancias, así mismo al pago del Impuesto Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Arancelarios a las Importaciones, Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuestos Sobre Productos Financieros, Impuesto Sobre Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

**Método de contabilización de ingresos y gastos**      De lo devengado

## **Control Interno**

Por la entrevista realizada al Gerente General, se pudo obtener información sobre la operación del control interno de la empresa, determinando un grado aceptable de supervisión y efectividad del mismo. Por tal motivo no será necesario realizar evaluación del sistema de control interno a detalle, únicamente nos enfocaremos en la correcta contabilización de las operaciones relacionadas con los ajustes tributarios para verificar si las mismas se encuentran adheridas a los requisitos que establecen las leyes tributarias o detectar la existencia de algún error o irregularidad que pudiera tener efectos fiscales.

## **Identificación de políticas y control contable para efectos de la planeación**

1. La empresa tiene la política de registrar sus operaciones con los porcentajes establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
2. La empresa tiene la política de deducir el 100 por ciento de sus gastos si se encuentran legalmente soportados.
3. La empresa no autoriza pagos de impuesto en efectivo mayores de Q.5,000.00.
4. La empresa registra sus operaciones contables con la base integral del Impuesto Sobre la Renta, para evitar conflictos legales con la Administración Tributaria y referente declaraciones y pago de impuestos sean correctos, íntegros y oportunos.



# Lau Peña & Asociados

## Identificación de los principales impuestos afectos

IMPUESTO	TIPO IMPOSITIVO	FORMA DE CÁLCULO	%	BENEFICIOS
Impuesto Sobre la Renta	Trimestral	Sobre las ganancias	31	Deducción de gastos y acreditamiento de IETAAP
Impuesto al Valor Agregado	Mensual	Diferencia entre débitos y créditos	12	Acumulación de Créditos Fiscales
Impuesto Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	Trimestral	Sobre Ingresos (acreditamiento al ISR)	2,5, 1,25 y 1	Reducción del porcentaje

Se tuvo a la vista el formulario RTU, verificando que los principales impuestos Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, determinando características importantes sobre cada uno de ellos.

## Aspectos Legales

Se obtuvieron fotocopias de:

Patente de Empresa  
Patente de Sociedad  
Escritura de Constitución  
Permisos de importación del producto  
Constancia de inscripción RTU.

4.5 NOTIFICACIÓN DE RESOLUCIÓN

## CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

En el municipio de Guatemala del departamento de Guatemala, siendo las diez horas con treinta minutos del día 13 de julio del año dos mil nueve, en: CALZADA ROOSEVELT TREINTA GUIÓN OCHENTA ZONA ONCE

NOTIFIQUÉ a: GAS DE COCINA, SOCIEDAD AMÓNIMA

### ----- LA RESOLUCIÓN número -----

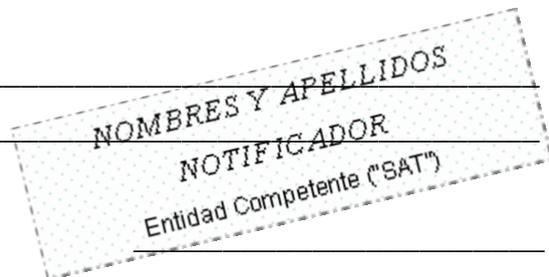
MELP – CPA – LIC-DIEZ – DOCE – DOS MIL NUEVE – VEINTIUNO – CERO DOS – CERO CERO CERO - SIETE SIETE CINCO

de fecha diez de octubre del año dos mil nueve, la cual está integrada de: dos folios, entregándole una copia correspondiente de la misma, por medio de ésta cédula que recibió:

Cecilio Rik-quiack

Quien bien enterado (a) si firma. DOY FE.

(F) \_\_\_\_\_



NOTIFICADOR

#### 4.5.1 RESOLUCIÓN SAT

Página 1 de 2  
BELP/MALP/ MOLP

RESOLUCIÓN No. MELP-CPA-LIC-10-07-2009-21-02-000775 EXPEDIENTE No. 2009-22-02-44-00002468

**SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.** Guatemala, diez de julio del año dos mil nueve.

**ASUNTO: ANULACIÓN DE NOTIFICACIÓN DE LA AUDIENCIA No. S-2009-22-01-01-324 POR ERROR EN LA FECHA Y DESCRIPCIÓN DEL NOMBRE DE LA EMPRESA EN LA NOTIFICACIÓN.**

SE TIENE A LA VISTA PARA RESOLVER, CON LOS ANTECEDENTES RESPECTIVOS, EL ASUNTO RELACIONADO Y,

#### **CONSIDERANDO**

Que la Audiencia concedida no fue evacuada dentro del plazo legal, por el Lic. Edgar A. Lau Peña, quien acredita la calidad de Representante Legal del contribuyente, en la Unidad de Recepción de Documentos, Oficina Tributaria Guatemala, Coordinación Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que procede el análisis y resolver de la manera siguiente.

La Superintendencia de Administración Tributaria con base en lo expuesto, bases legales citadas vigentes y con fundamento en ellas;

#### **RESUELVE**

1. Dejar sin efecto la notificación de la Audiencia No. **S-2009-22-01-01-324** en la cual se describió de manera incorrecta el nombre de la empresa GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA, y la fecha de notificación.
2. Con la facultad que le otorga el artículo 3 del Decreto 1-98 LEY ORGANICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA y el artículo 160 del Decreto 6-91 Código Tributario, ambos del Congreso de la República de Guatemala, Elaborar una nueva notificación para la Audiencia **S-2009-22-01-01-324** y poder así respetar el derecho de defensa del contribuyente, que manifieste conformidad o inconformidad con los ajustes formulados por la Administración Tributaria.
3. La Audiencia No. **S-2009-22-01-01-324** queda vigente por el plazo de treinta días hábiles, y se empezará a computar, a partir del primer día hábil después de la fecha de la notificación de la presente resolución.
4. El contribuyente deberá manifestar conformidad o inconformidad con los ajustes dentro del plazo legal que establece el artículo 146 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
5. Contra esta resolución el contribuyente no podrá manifestar conformidad o inconformidad, así lo establece el artículo 160 del Código Tributario.

RESOLUCIÓN No. MELP-CPA-LIC-10-07-2009-21-02-000775 EXPEDIENTE No. 2009-22-02-44-00002468

6. A partir de la fecha de la nueva notificación de audiencia el contribuyente podrá hacer uso de los recursos, en los casos de inconformidad con los ajustes formulados, citando para ellos las bases legales.

**NOTIFÍQUESE** la presente Resolución al contribuyente **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA** en el lugar señalado para recibir notificaciones en Calzada Roosevelt 30-80 Zona 11 de Guatemala, departamento de Guatemala. Envíese copia de la presente Resolución debidamente notificada a la Sección de Análisis y Cumplimiento Tributario de la División de Recaudación y Gestión de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes para las gestiones administrativas de cobro y que posteriormente remita a Administrativo y Secretaría de la Gerencia antes referida.

Dada en la ciudad de Guatemala a los diez días del mes de julio del año dos mil nueve

# AVISO IMPORTANTE

## COMO UN SERVICIO LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA HACE SABER:

**EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, QUINTO PÁRRAFO, ESTABLECE QUE SI ACEPTA LAS SANCIONES DADAS A CONOCER EN LA AUDIENCIA, OBTENDRÁ UNA REBAJA DEL SETENTA Y CINCO POR CIENTO (75%) DE LAS MULTAS IMPUESTAS, SIEMPRE Y CUANDO LO DE A CONOCER DENTRO DEL PLAZO ESTIPULADO. Si la aceptación es posterior y se notifica Resolución, aplica la rebaja del cincuenta por ciento (50%) de las multas.**

**Para mayor información preséntese a la agencia de su conveniencia con nuestros profesionales quienes gustosamente le atenderán:**

Nombres y apellidos del encargado  
Nombre y ubicación de la agencia SAT  
Teléfonos de la agencia SAT

Nombres y apellidos del encargado  
Nombre y ubicación de la agencia SAT  
Teléfonos de la agencia SAT

Nombres y apellidos del encargado  
Nombre y ubicación de la agencia SAT  
Teléfonos de la agencia SAT

Nombres y apellidos del encargado  
Nombre y ubicación de la agencia SAT  
Teléfonos de la agencia SAT

## 4.5.2 AUDIENCIA POR AJUSTES AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ

### AUDIENCIA

Guatemala, 15 de junio de 2009

**Audiencia No.** S-2009-22-01-01-324

**Expediente No.** 2009-22-01-33-000324

**Nombramiento (s) No.** 2007-4-165

**Ajustes, impuestos y multas** derivado (a) (s) de la auditoría efectuada al contribuyente: **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA** con Número de Identificación Tributaria **123456-7**, relacionados con el **Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz**, correspondientes al período de imposición e impositivo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2008, así como infracciones a las formalidades cometidas en ese período, de lo que establecen las leyes tributarias.

Se concede al contribuyente identificado en el asunto, con domicilio fiscal ubicado en Calzada Roosevelt 30-80 Zona 11, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, **AUDIENCIA** por **TREINTA (30)** días hábiles contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que manifieste por escrito su conformidad o inconformidad con el (los) **ajuste(s), impuesto(s) y multa(s)** formulados por la Administración Tributaria, acompañando las pruebas que estime pertinentes, asimismo deberá citar las leyes y aspectos técnicos en que fundamente su oposición y defensa.

Para los efectos antes mencionados se acompaña lo siguiente:

<b>Descripción</b>	<b>Folio(s)</b>
RESUMEN DE IMPUESTOS Y MULTA	1
HOJA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	1
RESUMEN EXPLICACIÓN DE AJUSTE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	1
EXPLICACIÓN DE AJUSTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	2
ANEXO DE EXPLICACIÓN DE AJUSTE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	1
RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE AJUSTE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	1
HOJA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	1
EXPLICACIÓN DE AJUSTE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	1
ANEXO DE EXPLICACIÓN DE AJUSTE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	1
RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE AJUSTE DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ	1
HOJA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ	1

EXPLICACIÓN DE AJUSTE DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ	1
ANEXO DE EXPLICACIÓN DE AJUSTE DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ	1
RESUMEN DE MULTA	1
EXPLICACIÓN DE INFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES	1

**BASE LEGAL:** Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículos 69, 98, 127, 130, 146 y 147, del Decreto número 6-91 Código Tributario y sus reformas, artículo 3 del Decreto número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ambos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala. Artículos 5, y 48 numeral 6) del Acuerdo del Directorio Número 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria y el artículo 62 numeral 7) de la Resolución Número 764-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**NOTIFÍQUESE EN: Calzada Roosevelt 30-80 Zona 11, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.**

*AUDITOR TRIBUTARIO*  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

*JEFE FISCALIZACIÓN*  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

**NOTA:** Al responder debe hacer referencia al número de audiencia y expediente arriba indicado. Asimismo acompañar fotocopia autenticada del nombramiento del Representante Legal o cédula de vecindad, según corresponda.

CONTRIBUYENTE: **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
 NIT : **123456-7**

RESUMEN DE IMPUESTO (S) Y MULTA (S)  
 (Cifras expresadas en quetzales)

No.	IMPUESTO(S)	PERÍODO O PERÍODOS COMPRENDIDOS		IMPUESTO A PAGAR	MULTA	TOTAL IMPUESTOS MAS
		DEL	AL			
1	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	01/03/2008	31/03/2008	518,400.00	518,400.00	1,036,800.00
2	OPTATIVO	01/01/2008	31/12/2008	409,200.00	409,200.00	818,400.00
3	IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ	01/01/2008	31/03/2008	7,500.00	7,500.00	15,000.00
<b>TOTAL DE IMPUESTOS Y MULTAS</b>				<b>935,100.00</b>	<b>935,100.00</b>	<b>1,870,200.00</b>

**TOTAL DE IMPUESTO (S) Y MULTA (S)**

1,870,200.00

**SANCIÓN:** 100% sobre impuesto a pagar conforme a los artículos 88 y 89 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el (los) período(s) auditado(s).

**INTERESES:** Adicionalmente cóbrese intereses resarcitorios sobre impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el (los) período(s) auditado(s).

*JEFE FISCALIZACIÓN*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

*AUDITOR TRIBUTARIO*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

CONTRIBUYENTE: **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
 PERÍODO(S) MENSUAL(ES): **Del 01 de enero al 31 de diciembre 2008**

NIT:123456-7

HOJA DE LIQUIDACIÓN No. 1  
 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

(Cifras expresadas en quetzales)

AÑO-MES	DÉBITOS POR VENTAS Y SERVICIOS	CRÉDITOS POR COMPRAS Y SERVICIOS	REMANENTE CRÉDITO PERÍODO ANTERIOR	CRÉDITO CONSTANCIAS EXENCIÓN	IMPUESTO PAGADO	CRÉDITO ACUMULADO	TOTAL CRÉDITOS	AL DÉBITO FISCAL	AL CRÉDITO FISCAL	CRÉDITO FISCAL ACUMULADO	IMPUESTO A PAGAR
2008-Enero	835,090.00	925,240.00	0.00	0.00	0.00	90,150.00	925,240.00	0.00	0.00	90,150.00	0.00
2008-Febrero	950,235.00	610,345.00	90,150.00	0.00	249,740.00	0.00	610,345.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2008-Marzo	900,000.00	900,000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	900,000.00	360,000.00	158,400.00	(360,000.00)	518,400.00
2008-Abril	825,678.00	850,078.00	0.00	0.00	0.00	24,400.00	850,078.00	0.00	0.00	24,400.00	0.00
2008-Mayo	989,345.00	964,945.00	24,400.00	0.00	0.00	0.00	964,945.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2008-Junio	850,544.00	990,660.00	0.00	0.00	0.00	140,116.00	990,660.00	0.00	0.00	140,116.00	0.00
2008-Julio	1,259,750.00	965,100.00	140,116.00	0.00	154,534.00	0.00	965,100.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2008-Agosto	930,855.00	1,230,855.00	0.00	0.00	0.00	300,000.00	1,230,855.00	0.00	0.00	300,000.00	0.00
2008-Septiembre	825,787.00	745,300.00	300,000.00	0.00	0.00	219,513.00	745,300.00	0.00	0.00	219,513.00	0.00
2008-Octubre	1,110,875.00	820,450.00	219,513.00	0.00	70,912.00	0.00	820,450.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2008-Noviembre	971,511.00	1,340,850.00	0.00	0.00	0.00	369,339.00	1,340,850.00	0.00	0.00	369,339.00	0.00
2008-Diciembre	1,550,330.00	1,180,991.00	369,339.00	0.00	0.00	0.00	1,180,991.00	0.00	0.00	0.00	0.00
<b>TOTALES</b>	<b>12,000,000.00</b>	<b>11,524,814.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>475,186.00</b>	<b>0.00</b>	<b>11,524,814.00</b>	<b>360,000.00</b>	<b>158,400.00</b>	<b>783,518.00</b>	<b>518,400.00</b>

RESUMEN	A PAGAR	CRÉDITO FISCAL
CRÉDITO FISCAL PARA EL SIGUIENTE PERÍODO OPERACIONES LOCALES	0.00	0.00
DEVOLUCIÓN A REINTEGRAR	0.00	0.00
IMPUESTO A PAGAR	518,400.00	0.00
SANCION POR OMISIÓN DE PAGO DE IMPUESTOS	518,400.00	0.00
<b>TOTALES</b>	<b>1,036,800.00</b>	<b>0.00</b>

*JEFE FISCALIZACIÓN*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

*AUDITOR TRIBUTARIO*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

CONTRIBUYENTE: **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**

NIT: 123456-7

RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE AJUSTE  
AUDITORÍA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
Período del 01 de marzo al 31 de marzo de 2008

EXPLICACIÓN No.	NOMBRE DEL AJUSTE	VALOR Q.
1.1	Crédito Fiscal improcedente porque no cuenta con los medios de pago, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo.	158,400.00
1.2	Débito Fiscal no declarado, derivado del no registro del correlativo de facturas de la No. 000001 a la No. 001000 en el libro de Ventas y Servicios Prestados	360,000.00

*JEFE FISCALIZACIÓN*  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

*AUDITOR TRIBUTARIO*  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

## EXPLICACIÓN DE AJUSTE No. 1.1

CONTRIBUYENTE: **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**

NIT. 123456-7

### EXPLICACIÓN DE AJUSTES IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA

**Período Impositivo:** Del 1 de marzo al 31 de marzo de 2008  
**Nombre del ajuste:** Crédito Fiscal improcedente porque no cuenta con los medios de pago, que individualicen al beneficiario, distinto del efectivo y porque el gasto no tiene su origen en el negocio, actividad u operación de la empresa que de lugar a la generación de rentas gravadas.  
**Valor del ajuste:** Q.158,400.00

**EXPLICACIÓN:** Derivado de la verificación efectuada, se estableció que el contribuyente se dedica a la importación y distribución (venta) de gas líquido de petróleo (gas de cocina).

Por medio del requerimiento de información número 2009-2-818-4 notificado legalmente el 14 de abril del 2009, se solicitó los medios de pago que individualicen al beneficiario, distinto al efectivo, que respalden las compras mayores a Q.50,000.00; transcurrido el plazo para la presentación de dicha documentación, el contribuyente no cumplió con presentarla, de este hecho se dejó constancia en acta de actuaciones de auditores tributarios número 123-2009 suscrita el 29 de mayo de 2009. (**Ver Anexo No. 2.1.1**).

La Ley denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria establece que los pagos que realicen los contribuyente para respaldar créditos fiscales, que sean mayores a cincuenta mil quetzales (Q.50,000.00), deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo, por lo que al no presentar estos medios de pago, los créditos fiscales reportados por el contribuyente son improcedentes y es aplicable formular ajuste por un monto de Q.158,400.00.

Sin embargo, el contribuyente opero Crédito Fiscal por valor de Q. 158,400.00 por compra de cuatro vehículos tipo pick-up's y la construcción e instalación de depósitos de agua. Derivado de lo anterior se procedió a elabora el ajuste correspondiente tal y como se muestra en la hoja de **RESUMEN DE IMPUESTOS Y MULTAS**.

**Base Legal:** Artículo 20 y 21 del Decreto número 20-2006, Disposiciones legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y sus reformas vigentes, artículo 36 del Acuerdo Gubernativo número 425-2006, Reglamento de la Ley denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y el artículo 16 del Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas vigentes, ambos Decretos del Congreso de la República de Guatemala,

*J E F E F I S C A L I Z A C I Ó N*  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

*A U D I T O R T R I B U T A R I O*  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

**ANEXO No. 1.1.1**

**CONTRIBUYENTE:** GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA  
**NIT:** 123456-7  
**PERIODOS:** Marzo 2008  
**IMPUESTO:** AL VALOR AGREGADO  
**CONCEPTO:** Crédito Fiscal por pagos efectuados por montos mayores a Q.50,000.00 que no están respaldados con cualquier medio de pago que establezca el Sistema Bancario y por no tener su origen en el negocio, actividad u operación que genere rentas gravadas.

Fecha	Serie	Factura No.	NIT	PROVEEDOR	COMPRAS Q.	IVA Q.	TOTAL Q.
MARZO DE 2008							
15/03/2008	LAUPEÑA	12772380	987654-3	TODO EN ACEROS, S.A.	440,000.00	52,800.00	492,800.00
23/03/2008	MELLAU	0827721	765432-1	TODOTUYO & WAR, S.A.	880,000.00	105,600.00	985,600.00
TOTALES							
TOTAL AJUSTE AL CRÉDITO						<u>158,400.00</u>	

Fuente: Facturas de compras y servicios recibidos, libro de compras y servicios recibidos, proporcionadas por el contribuyente

*J E F E F I S C A L I Z A C I Ó N*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

*A U D I T O R T R I B U T A R I O*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

**EXPLICACIÓN DE AJUSTE No. 1.2**

**CONTRIBUYENTE: GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
**NIT. 123456-7**

**EXPLICACIÓN DE AJUSTES**  
**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA**

**Período Impositivo:** Del 1 de marzo al 31 de marzo de 2008  
**Nombre del ajuste:** Débito Fiscal no reportado, derivado del no registro del correlativo de facturas de la número 000001 a la número 001000 en el libro de Ventas y Servicios Prestados, por ventas realizadas en el mes de marzo 2008.  
**Valor del ajuste:** Q.360,000.00

**EXPLICACIÓN:** De conformidad con auditoría efectuada al Impuesto al Valor Agregado se formuló ajuste, por no haber reportado el débito fiscal correspondiente al mes de marzo de 2008, según consta en el folio 82 del libro de ventas y servicios prestados y en la declaración del Impuesto al Valor Agregado, al no considerar la siguiente información.

FACTURAS				NIT	NOMBRES	VALOR BIEN O SERVICIO	IVA Q.	TOTAL Q.	
Fecha	Serie	Número del	al Número						
MARZO-2008	GAS-COC	000001	001000	VARIOS	VARIOS	3,000,000.00	360,000.00	3,360,000.00	
					TOTALES				
TOTAL AJUSTE AL DÉBITO FISCAL							<u>360,000.00</u>		

Fuente: Talonarios del número uno al diez, Autorización según resolución SAT 2008-321-654-987 del 15/02/2008 del 000001 al 200000

**BASE LEGAL:** Artículos Nos. 02 numeral 1, 03 numeral 1, 12, 14, 19 y 40 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

*J E F E F I S C A L I Z A C I Ó N*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

*A U D I T O R T R I B U T A R I O*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

CONTRIBUYENTE: **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
NIT: **123456-7**

RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE AJUSTE

AUDITORÍA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA REGIMEN OPTATIVO

Período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008

EXPLICACIÓN No.	NOMBRE DEL AJUSTE	VALOR Q.
2.1	Gastos no deducibles por no contar con los medios de pago, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo, y por no estar respaldados con documentación legal y los mismos no tienen su origen en el negocio, actividad u operación que da lugar a rentas gravadas.	409,200.00

*JEFE FISCALIZACIÓN*  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

*AUDITOR TRIBUTARIO*  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

CONTRIBUYENTE: **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
 NIT: **123456-7**  
 Período de Imposición: **Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008**

**Hoja de Liquidación No. 2**  
**Impuesto Sobre la Renta Régimen Optativo**

(Cifras expresadas en quetzales)

<b>I.</b>	<b>DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE</b>	
	Renta imponible declarada según formulario SAT-1199 No.00998877, Presentada el 31 de marzo 2009 en el banco G&T Continental, S.A.	3,999,553.24
(+)	Ajuste a la Renta Imponible, <b>Gastos no deducibles</b>	<u>1,320,000.00</u>
	<b>Renta Imponible ajustada.</b>	<b>5,319,553.24</b>
<b>II.</b>	<b>DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO</b>	
	Cálculo del impuesto conforme al artículo 72 del Decreto 26-92 del Congreso Del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas vigentes en el período auditado, así:	
	Tarifa 31% sobre Renta Imponible ajustada.	1,649,061.50
(-)	Pagos trimestrales	989,898.72
(=)	<b>PAGO EN EXCESO ISR</b>	<b>0.00</b>
(-)	<b>Créditos no sujetos a reintegro</b>	
	Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdo de Paz	249,962.78
	Pagado en año calendario anterior y no aplicado a pagos trimestrales	
	Crédito por Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias	<u>0.00</u>
(=)	<b>Saldo del Impuesto</b>	<b>409,200.00</b>
(-)	Otros acreditamientos conforme resolución	0.00
(-)	Crédito por Impuesto al Valor Agregado	0.00
(-)	Impuesto pagado conforme declaración original y sus rectificaciones	<u>0.00</u>
	<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PAGAR</b>	<b>409,200.00</b>
	<b>SANCIÓN POR OMISIÓN DE PAGO DE TRIBUTOS</b>	<b>409,200.00</b>
	<b>TOTAL A PAGAR POR EL CONTRIBUYENTE</b>	<b><u>818,400.00</u></b>

**SANCIÓN:** 100% sobre impuesto a pagar conforme a los artículos 88 y 89 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el (los) período(s) auditado(s).

**INTERESES:** Adicionalmente cóbrese intereses resarcitorios sobre impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el (los) período(s) auditado(s).

AUDITOR TRIBUTARIO  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

JEFE FISCALIZACIÓN  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

## EXPLICACIÓN DE AJUSTE No. 2.1

CONTRIBUYENTE: **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
NIT. 123456-7

### EXPLICACIÓN DE AJUSTES IMPUESTO SOBRE LA RENTA

**Período de Imposición:** Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008  
**Nombre del ajuste:** Gastos no deducibles porque no tienen su origen en el negocio, actividad u operación que da lugar a rentas gravadas, no contar con los medios de pago, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo, y por no estar respaldados con documentación legal correspondiente.  
**Valor del ajuste:** Q.409,200.00

**EXPLICACIÓN:** Derivado de la verificación efectuada, se estableció que el contribuyente se dedica a la importación y distribución (venta) de gas líquido de petróleo (gas de cocina).

Se determinó que el contribuyente reportó como gastos deducibles de la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta, formulario SAT-1199 No.00998877, del período auditado, el valor de Q.1,320,000.00 que se encuentran registrados en los folios 31 y 79 del libro mayor, en la cuenta número 41101 denominada Activos Fijos.

Por medio del requerimiento de información número 2009-2-818-4 notificado legalmente el 14 de abril del 2009 se solicitó los medios de pago que individualice al beneficiario, distinto al efectivo, que respalden los gastos mayores a Q.50,000.00; transcurrido el plazo para la presentación de dicha documentación, el contribuyente no cumplió con presentarla, de este hecho se dejó constancia en acta de actuaciones de auditores tributarios número 123-2009 suscrita el 29 de mayo de 2009. (**Ver Anexo No. 2.1.1**)

La Ley denominada Disposiciones Legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria establece que los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar gastos deducibles, que sean mayores a cincuenta mil quetzales (Q.50,000.00), deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo, por lo que al no presentar estos medios de pago, los gastos por el contribuyente no son deducibles.

**Base Legal:** Artículos 39 b) del Decreto número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículos 20 y 21 del Decreto número 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, ambos Decretos del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas y artículo 36 del Acuerdo Gubernativo número 425-2006, Reglamento de la Ley denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, vigentes en el período auditado.

AUDITOR TRIBUTARIO  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

JEFE FISCALIZACIÓN  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

**CONTRIBUYENTE:** GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA  
**NIT:** 123456-7  
**PERIODO:** Del 01 de enero al 31 de diciembre 2008  
**IMPUESTO:** SOBRE LA RENTA  
**CONCEPTO:** Gastos efectuados por montos mayores a Q.50,000.00 que no están respaldados con cualquier medio de pago que establezca el Sistema Bancario y por no tener su origen en el negocio, actividad u operación que genere rentas gravadas.

Fecha	Serie	Factura No.	NIT	PROVEEDOR	COMPRAS Q.	IVA Q.	TOTAL Q.
MARZO DE 2008							
15/03/2008	LAUPENA	12772380	987654-3	TODOS EN ACEROS, S.A.	440,000.00	52,800.00	492,800.00
23/03/2008	MELLAU	0827721	765432-1	TODOTUYO & WAR, S.A.	880,000.00	105,600.00	985,600.00
TOTALES							
TOTAL AJUSTE A LA RENTA IMPONIBLE					<u>1,320,000.00</u>		

Fuente: Facturas de compras y servicios recibidos, libro de compras y servicios recibidos, proporcionadas por el contribuyente

*J E F E F I S C A L I Z A C I Ó N*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

*A U D I T O R T R I B U T A R I O*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

CONTRIBUYENTE: **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
NIT: **123456-7**

RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE AJUSTE

AUDITORÍA DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ

Período de imposición del 01 de enero al 31 de marzo de 2008

EXPLICACIÓN No.	NOMBRE DEL AJUSTE	VALOR Q.
3.1	Omisión de pago de tributo, por no declarar íntegramente los ingresos correspondientes al mes de marzo 2008	7,500.00

*J E F E F I S C A L I Z A C I Ó N*  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

*A U D I T O R T R I B U T A R I O*  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

CONTRIBUYENTE: **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
 NIT: **123456-7**  
 PERÍODO DE IMPOSICIÓN: **Del 01 de enero al 31 de marzo de 2008**

**Hoja de Liquidación No. 3**  
**IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ**  
 (Cifras Expresadas en Quetzales)

**I. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE**

Base Imponible declarada en Formulario SAT-No. 1161-10276265	Q.250,000.00
<b>BASE IMPONIBLE DETERMINADA</b>	<b>Q.250,000.00</b>

**II. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

Cálculo del impuesto conforme los artículos 8 inciso b) y 9 del Decreto número 19-04, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Vigentes en el período de imposición auditado.

1 % sobre Q.250,000.00	Q.62,500.00
------------------------	-------------

<b>IMPUESTO DETERMINADO</b>	<b>Q.62,500.00</b>
-----------------------------	--------------------

(-) Opción de acreditamiento de ISR al IETAAP declarado	Q.62,500.00
---	-------------

(=) IMPUESTO PAGADO según formulario SAT-No. 1161-10276265	Q.0.00
--	--------

(+) IMPUESTO DETERMINADO AJUSTADO	<u>Q.7,500.00</u>
-----------------------------------	-------------------

<b>IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ A PAGAR</b>	<b>Q.7,500.00</b>
--	-------------------

Multa equivalente al 100 % del impuesto omitido, conforme lo establecido en los artículos 88 y 89 del Decreto número 6-91, Código Tributario y sus reformas y artículo 12 del Decreto Número 19-04, ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y sus reformas, vigentes en el período en revisión auditado, ambos Decretos del Congreso de la República de Guatemala.	<u>Q.7,500.00</u>
--	-------------------

<b>TOTAL IMPUESTO MÁS SANCIÓN</b>	<b>Q.15,000.00</b>
-----------------------------------	--------------------

Adicionalmente, cóbrese intereses resarcitorios conforme a los artículos 58 y 59 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas.

*J E F E F I S C A L I Z A C I Ó N*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

*A U D I T O R T R I B U T A R I O*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

**EXPLICACIÓN DE AJUSTE No. 3.1**

CONTRIBUYENTE: **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
 NIT. 123456-7

**EXPLICACIÓN DE AJUSTES**  
**IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ**

**Período de Imposición:** Del 1 de enero al 31 de marzo de 2008  
**Nombre del ajuste:** Omisión de pago de tributo, por no declarar íntegramente los ingresos correspondientes al mes de marzo 2008.  
**Valor del ajuste:** Q.7,500.00

**EXPLICACIÓN:** Derivado de la auditoría realizada al contribuyente GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA, se determinó ajuste al trimestre comprendido del 01 de enero de 2008 al 31 de marzo de 2008 del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, debido que el contribuyente no obstante haber acreditado en el renglón 90 de la Declaración Jurada Anual y recibo de pago del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Optativo, SAT-No. 1199-00998877, que corresponde al período de imposición comprendido del 01 de enero de 2008 al 31 de diciembre de 2008, acreditó a los Pagos Trimestrales del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, sin embargo el contribuyente no consideró los ingresos del correlativo de facturas de la número 000001 a la número 001000 que no fueron registrados en el libro de Ventas y Servicios Prestados por ventas realizadas en el mes de marzo de 2008. Por lo que procede dicho ajuste conforme el siguiente detalle:

PERÍODO TRIMESTRAL		FORMULARIO SAT	FECHA PRESENTACIÓN	INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS DURANTE EL PERÍODO DE LIQUIDACIÓN DEFINITIVA ANUAL DEL ISR INMEDIATO ANTERIOR Q.	BASE IMPONIBLE DEL TRIMESTRE (INGRESOS BRUTOS)	IMPUESTO SOBRE LA BASE DE INGRESOS BRUTOS (BASE IMPONIBLE X 1%)	OPCIÓN DE ACREDITAMIENTO DEL ISR AL IETAAP	IMPUESTO PAGADO	TOTAL AJUSTADO DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ
DEL	AL								
01/01/2008	31/03/2008	1161-10276265	06/03/2008	28,000,000.00	7,000,000.00	70,000.00	62,500.00	0.00	7,500.00

La documentación fue solicitada a través del requerimiento de información número 2009-2-818-4 notificado legalmente el 14 de abril del 2009, dejando constancia de los hechos en acta de actuaciones de auditores tributarios número 123-2009 suscrita el 29 de mayo de 2009.

**Base Legal:** Artículos 1, 2 c), 3, 10 y 12 del Decreto 19-04 Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, del Congreso de la República de Guatemala, y sus reformas vigentes en el período de imposición auditado.

**J E F E F I S C A L I Z A C I Ó N**  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

**A U D I T O R T R I B U T A R I O**  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

**ANEXO No. 3.1.1**

**CONTRIBUYENTE:** GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA  
**NIT:** 123456-7  
**PERIODO DE IMPOSICIÓN:** Del 01 de enero al 31 de marzo 2008  
**IMPUESTO:** EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ  
**CONCEPTO:** Omisión de pago de tributo por no declarar íntegramente los ingresos del mes de marzo de 2008.

PERÍODO TRIMESTRAL		FORMULARIO SAT	FECHA PRESENTACIÓN	INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS DURANTE EL PERÍODO DE LIQUIDACIÓN DEFINITIVA ANUAL DEL ISR INMEDIATO ANTERIOR Q.	BASE IMPONIBLE DEL TRIMESTRE (INGRESOS BRUTOS)	IMPUESTO SOBRE LA BASE DE INGRESOS BRUTOS (BASE IMPONIBLE X 1%)	(-) OPCIÓN DE ACREDITAMIENTO del ISR al IETAAP	IMPUESTO PAGADO	TOTAL AJUSTADO DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ
DEL	AL								
01/01/2008	31/03/2008	1161-10276265	06/03/2008	28,000,000.00	7,000,000.00	70,000.00	62,500.00	0.00	7,500.00

Fuente: Datos tomados de la declaración de impuesto, Estados Financieros, proporcionadas por el contribuyente.

**SANCIÓN:** 100% sobre impuesto a pagar conforme a los artículos 88 y 89 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el (los) período(s) auditado(s).

**INTERESES:** Adicionalmente cóbrense intereses resarcitorios sobre impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el (los) período(s) auditado(s).

*J E F E F I S C A L I Z A C I Ó N*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

*A U D I T O R T R I B U T A R I O*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

CONTRIBUYENTE: **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
 NIT: **123456-7**

RESUMEN DE MULTAS  
 (Cifras expresadas en quetzales)

No.	INFRACCIONES A LOS DEBERES FORMALES	PERÍODO O PERIODOS COMPENDIDOS		MULTA(S)
		DEL	AL	
1	NO TENER LOS LIBROS CONTABLES OBLIGATORIOS ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO DE COMERCIO Y LAS LEYES TRIBUTARIAS ESPECIFICAS AL DÍA	01/01/2008	31/12/2008	5,000.00
<b>TOTAL MULTA(S)</b>				<b>5,000.00</b>

**TOTAL DE MULTA(S)**

**Q.5,000.00**

**BASE LEGAL:** Artículo 94 numeral 4) del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas.

*J E F E F I S C A L I Z A C I Ó N*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

*A U D I T O R T R I B U T A R I O*  
 Departamento con Autoridad Competente  
 Entidad Competente ("SAT")

**EXPLICACIÓN No.1**

**CONTRIBUYENTE: GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**

**NIT. 123456-7**

**EXPLICACIÓN DE INFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES**

**Período:** Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008  
**Nombre de la Infracción:** No tener los libros contables obligatorios establecidos en el Código de comercio y las leyes tributarias específicas, al día.  
**Valor del ajuste:** Q.5,000.00

**EXPLICACIÓN:** Derivado de la auditoría efectuada se determinó que el contribuyente no tiene el libro de Ventas y Servicios Prestados al día porque no tiene registradas el correlativo de facturas de la número 000001 a la número 001000 correspondiente a ventas realizadas en el mes de marzo de 2008.

**Base Legal:** Artículo 94 numeral 4) del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas.

*J E F E F I S C A L I Z A C I Ó N*  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

*A U D I T O R T R I B U T A R I O*  
Departamento con Autoridad Competente  
Entidad Competente ("SAT")

## 4.6 PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA EVACUACIÓN DE LA AUDIENCIA

### 4.6.1 Notificación de la Audiencia

El Contador Público y Auditor antes de analizar los ajustes determinados por los auditores tributarios se cerciora que la notificación cumpla con lo siguiente:

- 1 Que se realice de la forma prescrita por el Código Tributario.
- 2 Que cumpla con lo establecido en los artículos Nos. 128, 130, 131 y 135 de dicho Código.
- 3 Que contenga sello(s) y firma(s) de la persona competente dentro de dicha institución.
- 4 Que la misma se encuentre debidamente identificada.

Sin embargo observó que la Administración Tributaria no realizó la notificación correspondiente. El Estado tiene plena facultad para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones tributarias y aplicar las sanciones correspondientes por incumplimiento de las mismas, sin embargo, debe atender la formalidad y debido proceso que señalan las normas jurídicas tributarias y otras normas legales.

Si el Contador Público y Auditor es contratado por primera vez, solicita la información financiera de la empresa y realiza pruebas de auditoría, que le permiten efectuar un análisis sobre aspectos contables y tributarios para obtener evidencia suficiente y competente en su asesoramiento. Si el auditor ha participado en la auditoría de los Estados Financieros de la empresa, le permitirá una mejor actuación dentro de la defensa del contribuyente.

#### 4.6.2 Evacuación de Audiencia

Debe quedar claro que el auditor, aunque su profesión es de nivel académico superior, no puede representar a la empresa respondiendo las resoluciones que emita la Administración Tributaria, a no ser, que sea representante legal de la misma. En todo caso se limitará únicamente a asesorar.

La evacuación de la audiencia corresponde la primera oportunidad que tiene el contribuyente de pronunciarse ante la Administración Tributaria para demostrar que no ha infringido en ninguna de las cláusulas que establecen las leyes tributarias, tanto los deberes formales como los sustantivos.

Después de analizar los ajustes emitidos por los auditores de la Administración Tributaria, el Contador Público y Auditor verifica si proceden los mismos o si son objeto de impugnación. No es de extrañar que existan ciertas diferencias de criterio entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en la aplicación de las reglamentaciones que contienen las leyes tributarias. La actuación del auditor está enfocada con el fin social empresarial pero en ningún momento deberá desviarse de los principios éticos y normas que rigen su profesión.

La participación del Contador Público y Auditor en la evacuación de la audiencia es determinante, debido a que con el amplio conocimiento que posee sobre aspectos contables y de auditoría, así como de leyes tributarias y fiscales, le permiten comprender términos contables y fiscales fundamentales en el desvanecimiento de ajustes cuando la empresa ha aplicado bien lo reglamentado en las leyes tributarias. Las pruebas, procedimientos y técnicas de la profesión, le permiten verificar y analizar el contenido de los resultados de una inspección fiscal. La aplicación de esos conocimientos es de vital importancia, porque con eso se asegura de la autenticidad y correcta contabilización de las

operaciones contables y del correcto cumplimiento de las normas tributarias y fiscales hasta lograr la convicción, respecto de un determinado hecho o circunstancia que se examina.

Su actuar consiste en poner de manifiesto mediante un reporte, las bases legales en que la empresa se fundamentó para la aplicación de las leyes tributarias, y si las mismas son sustanciales, recomendar que los ajustes sean impugnados mediante el procedimiento legal de evacuación de la audiencia.

Si la empresa ha interpretado mal la aplicación de una ley tributaria, o si por error involuntario ha dejado de aplicarla correctamente, la labor del auditor debe limitarse a exponer claramente el error y hacer de conocimiento a la empresa las implicaciones que repercutirán al no cumplir con el ajuste correspondiente formulado por la entidad fiscalizadora.

En el ámbito legal (tributario y fiscal) la participación del auditor trasciende más allá del fin social empresarial, su profesión esta enfocada al bien común social, así lo establece el Código de Ética del Contador Público y Auditor emitido por el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresa, al referirse en su apartado número dos “Es deber de todo profesional ejercer en función del interés nacional, y en tal sentido contribuir al desarrollo del país a elevar el nivel de vida de la población”. En ese mismo apartado obliga al profesional de las Ciencias Económicas a cumplir y observar que se cumplan las leyes del país.

En la profesión del Contador Público y Auditor ya sea individual o en sociedad, no debe considerarse como objetivo primordial el conseguir beneficios económicos, si bien es necesario, existen otros motivos importantes y por ende el beneficio económico no debe ser el único en el desarrollo de la actividad de la profesión.

En este acto administrativo legal, es donde el Contador Público y Auditor aporta todas las pruebas legales pero sin manipular la interpretación en beneficio de la empresa, sino simplemente para demostrar que se cumplió con los estatutos tributarios, con el propósito de obtener diligencias para mejor resolver, o sea cuando la Administración Tributaria fundamentada en el artículo 144 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, puede de oficio o a petición de parte (Contribuyente) acordar, presentar cualquier documento o practicar cualquier diligencia que se considere necesaria para demostrar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, siempre que no se haya emitido resolución final. Debe tomarse en cuenta que los ajustes propuestos por la Administración Tributaria comprenden supuestos determinados, por lo tanto el contribuyente debe manifestar su conformidad o inconformidad y que mejor que el profesional de las Ciencias Económicas para asesorar, siendo un celebre en el campo contable, tributario y fiscal.

En las actuaciones ante la Superintendencia de Administración Tributaria el Contador Público y Auditor aplica todos los medios de prueba admitidos en derecho; es decir, todo aquello que demuestre la razón o la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un derecho; que refute la presunción, con el objetivo de comprobar al funcionario que habrá de resolver el asunto sometido a su consideración.

## 4.7 EVACUACIÓN DE RESOLUCIÓN SAT

**AUDIENCIA No. S-2009-22-01-01-324**  
**EXPEDIENTE No. : 2009-22-01-03-000432**

Licenciado:

**NOMBRES Y APELLIDOS**

Jefe de la División de Fiscalización  
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes  
Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-  
Presente.

INTENDENCIA DE RECAUDACIÓN

Doc: 2009-01-00000987654321

Yo, **EDGAR A. LAU PEÑA**, de 38 años de edad, casado, guatemalteco, comerciante, de este domicilio, actúo en mi calidad de Representante Legal de la entidad contribuyente denominada **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, cuyo número de identificación tributaria (NIT) es el **123456-7** y con domicilio fiscal ubicado Calzada Roosevelt 30-80 Zona 11, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.; en forma respetuosa comparezco a **EVACUAR LA RESOLUCIÓN MELP-CPA-LIC-10-07-2009-21-02-000775 Y APORTAR PRUEBAS**, relacionadas con la audiencia arriba identificada, de fecha 15 de junio de 2009, al tenor de los artículos 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 16 de la Ley del Organismo Judicial, de conformidad con lo siguiente:

Superintendencia de Administración Tributaria  
Coordinación Región Central  
Oficina Tributaria Guatemala

**RECIBIDO**

Hora \_\_\_\_\_ Firma \_\_\_\_\_  
UNIDAD DE RECEPCIÓN DE DOCUMENTOS

**RELACIÓN DE HECHOS:**

1. Mi representada fue objeto de revisión de sus obligaciones tributarias relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, correspondientes a los períodos impositivos y de imposición comprendidos del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008.
2. En ese sentido, el día 13 de julio de 2009, se nos notificó la resolución MELP-CPA-LIC-10-07-2009-21-02-000775 de fecha 10 de julio del mismo año, en la cual se da a conocer la validez de la Audiencia número S-2009-22-01-01-324, de fecha 15 de junio de 2009, mediante la cual nos dieron a conocer ajustes que generan impuestos a pagar por la cantidad de Q.935,100.00 y multa por supuesta omisión de pago de tributos por el monto de Q.935,100.00, así como una multa de Q.5,000.00 por no tener al día el libro de Ventas y Servicios Prestados, montos que sumados dan un total de **Q.1,875,200.00**, todo ello sin incluir intereses resarcitorios.
3. Manifestamos nuestra inconformidad con los ajustes formulados por considerarlos improcedentes y por ser inconsistentes, así mismo la Administración Tributaria faltó a las formalidades y el debido proceso, tal y como lo establece el Decreto 6-91, Código Tributario, en los artículos 107, 127, 130, 131, 135, 145 y 146, y el artículo 16 del Decreto 2-89 Ley del Organismo Judicial, ambos Decretos del Congreso de la República, porque no se concedió audiencia, y la misma no fue notificada, por tal motivo mi representada no queda obligada y tampoco se le pueden afectar sus derechos. Sin embargo, por la naturaleza voluminosa de la información de los ajustes, solicitamos apertura a prueba al amparo de los artículos 143 y 146 del Código Tributario.

En virtud de lo expuesto, continuamos manifestando nuestra inconformidad de acuerdo con los aspectos técnicos y legales, que seguidamente exponemos:

**1. Ajustes al Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al período impositivo comprendido del 1 de marzo al 31 de marzo del año 2008.**

Los ajustes relacionados con el Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con el resumen de "Explicación de Ajustes" adjunto a la audiencia conferida a mi representada, se refieren a costos y gastos que generaron créditos fiscales improcedentes, porque según el criterio apócrifo de los auditores tributarios que realizaron la auditoría, son utilizados por los socios y que los depósitos de agua aun no han sido instalados, por tal motivo se determinó que la procedencia del crédito fiscal por la adquisición de dichos bienes no debió realizarse en los registros contables y libros correspondientes, porque no tiene ninguna relación con la comercialización del producto. De acuerdo con el artículo No. 16 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley al Valor Agregado, el Crédito Fiscal operado por la empresa es improcedente, al establecer en su párrafo número dos lo siguiente... "El impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos, se reconocerá como crédito fiscal cuando los mismos estén directamente vinculados al proceso de producción o comercialización de los bienes y servicios del contribuyente."

Así mismo se formula el ajuste por considerar que la empresa reportó menos débito fiscal al no operar las facturas en libro de Ventas y Servicios Prestados correlativo de la número 000001 a la número 001000. El valor de las ventas (facturas) corresponde un valor de Q.3,360,000.00 generando un débito fiscal por valor de Q.360,000.00. Derivado de eso y con base en el artículo 94 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, se impone una sanción de Q.5,000.00 por no tener al día el libro de Ventas y Servicios Prestados, Autorizado y Habilitado por esta Administración.

Al analizar las explicaciones de ajustes que fueron adjuntadas a la audiencia de merito, pudimos comprobar que el alcance del trabajo de los auditores tributarios fue muy limitado en las circunstancias puesto que se evidencia que solo se concretaron a aplicar criterios apriorísticos de la documentación revisada, sin profundizar en la verdadera naturaleza del gasto objetado. En efecto, esas erogaciones, son en concepto de adquisición de activos fijos que están directamente vinculados al proceso comercialización de los bienes del contribuyente los cuales sirven para almacenamiento y distribución del producto.

En lo referente a que en el libro de Ventas y Servicios Prestados no se registro la numeración de diez talonarios del correlativo del 000001 al 001000, dejando de reportar el débito fiscal correspondiente a las ventas efectuadas en el mes de marzo de 2008, por valor de las ventas de Q.3,000,000.00 generando un débito fiscal por valor de Q.360,000.00, mi representada reconoce que la única infracción que cometió a las leyes tributarias corresponde a lo que establece el artículo 94 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, referente a Q.5,000.00 por no tener al día el libro de Ventas y Servicios Prestados, autorizado y habilitado por esa Administración. Por consiguiente en lo concerniente al ajuste efectuado a mi representada por valor de Q.360,000.00 es inaplicable debido a que los auditores tributarios simplemente sumaron el valor de las facturas no registradas y lo adicionaron al valor total de ingresos reportados los cuales ya estaban incluidos dentro de los mismos. Mi Representada se encuentra en la mejor posición para demostrar y contribuir con la inspección fiscal de la Administración Tributaria para comprobar tal hecho.

En virtud de lo expuesto, demostramos que el ajuste al crédito fiscal declarado por mí representada en el período impositivo auditado, es improcedente porque los gastos que generaron dichos créditos fiscales, corresponden gastos deducibles que tienen su origen en el negocio, actividad y operación que dan lugar a rentas gravadas y los mismos se incorporan al servicio y actividades necesarias para su prestación dentro del país, la distribución del producto que comercializa. Por lo tanto con fundamento en lo que establece el artículo No. 16 párrafo número cinco b) del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, a mi representada le asiste el derecho de registrar Crédito Fiscal por la adquisición de dichos activos fijos. Así mismo es improcedente el ajuste por no tener registrado en el libro de Ventas y Servicios Prestados, el correlativo de las facturas antes de descritos, porque el no haberlas anotado en dicho libro, no significa que mi representada no reportó íntegramente sus ingresos como lo quieren hacer ver los auditores tributarios.

## **2. Ajustes al Impuesto Sobre la Renta**

En la audiencia conferida la Administración Tributaria establece que derivado de la revisión efectuada a la declaración Jurada Anual y recibo de pago del impuesto sobre la renta, régimen optativo, según formulario SAT-1199 No.00998877, presentado el 31 de marzo de 2009, correspondiente al periodo del 1 de enero al 31 de diciembre del 2009, se determinó que para el cálculo de dicho impuesto no se consideró lo correspondiente a Q.1320,000.00 por gastos no deducibles, con lo que según la Administración Tributaria, mi Representada incumple lo establecido en el artículo 39, inciso a) y b) del decreto numero 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, ley del Impuesto sobre la Renta, por considerar que los gastos por la compra de cuatro pick-up's y cuatro góndolas no tienen su origen en el negocio, actividad u operación que da lugar a rentas gravadas, argumentando también que no se tubo a la vista la documentación legal correspondiente que respaldarán los mismos. Por lo cual determinó un impuesto de Q.409,200.00, mas una sanción por omisión de pago de tributos de Q. Q.409,200.00 con fundamento en los artículos 88 y 89 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario.

Sobre este ajuste manifestamos nuestra inconformidad porque no es cierto lo manifestado en la citada explicación de ajustes, y para el efecto argumentamos lo siguiente.

### **INAPLICABILIDAD DE LA NORMA POR INTERPRETACIÓN ERRONEA DEL GASTO:**

La base legal sobre la cual la Administración Tributaria, efectúa el ajuste es la literal a) y b) del artículo 39, del decreto número 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta,... Véase que esta norma en su literal a) se refiere específicamente a aquellos gastos que no tengan su origen en el negocio, actividad u operación que de lugar a rentas gravadas y la literal b) aquellos gastos que no puedan ser comprobados con la documentación legal correspondiente que los respalde y no a aquellos gastos que si pueden ser comprobados con la documentación legal correspondiente y que tengan su origen en el negocio, actividad u operación que genere rentas grabadas como lo son la compra de las góndolas y pick-up's que la empresa adquirió el 15 y 23 de marzo del año 2008 respectivamente.

El artículo 39, del Decreto 26-92, del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece: "Los contribuyentes del impuesto que opten por el régimen establecido en el artículo 72 de esta ley, deberán determinar su renta imponible, **deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas**". Dado que mi Representada realizó la compra de las góndolas que son utilizadas para el almacenamiento del producto (gas líquido de petróleo) y los pick-up's para la distribución del producto en aquellos lugares donde es imposible el ingreso de los camiones que llevan los cilindros (aldeas con camino de terracería), y las mismas tienen su origen en el negocio, actividad y operación que da lugar a rentas gravadas, fueron considerados como gastos deducibles para la determinación del Impuesto Sobre la Renta. Por lo que de conformidad con dicho artículo a mi representada le asiste el derecho de deducir el 100% de esos gastos.

#### **APLICABILIDAD DE LOS GASTOS COMO DEDUCIBLES POR DOCUMENTACIÓN LEGAL CORRESPONDIENTE QUE LOS RESPALDA.**

Los actos y documentos que conforme a la ley deben registrarse para considerar gastos deducibles en el régimen optativo... artículo 72 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, deben hacerse observando lo que establece el artículo 38 y 39 de dicho decreto, mas lo que establece el artículo 20 **Efectos Tributarios**... "Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, que sean mayores a cincuenta mil quetzales (Q.50,000.00), deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo. Como se expuso en el párrafo precedente, la compra de los cuatro pick-up's y cuatro góndolas tienen su origen en el negocio, actividad y operación de la empresa que da lugar a la generación de rentas gravadas, y el pago realizado por dicha compra se efectuó en el **BANCO MONJA BLANCA, S.A.**, para lo cual adjunto fotocopia de las transacciones correspondientes. Así mismo adjunto fotocopia de las facturas emitidas por TODOTUYO & WAR, S.A. y TODO EN ACEROS, S.A. para comprobar que los gastos se encuentran debidamente respaldados por la documentación legal correspondiente.

Bajo estas premisas, es claro que a mi representada le corresponde el derecho de deducir el cien por ciento de los gastos por la compra de los pick-up's y las góndolas.

**MEDIOS DE PRUEBA:** Como medio de prueba de esto último, adjuntamos las facturas y las transacciones bancarias por la adquisición de los activos fijos realizada por mi representada.

En conclusión, demostramos fehacientemente que el ajuste formulado a la determinación de la renta imponible es improcedente por ser inconsistente, por lo tanto, deben desvanecerse. Asimismo, si la Administración Tributaria quiere verificar extremos que no fueron cubiertos en la auditoría tributaria realizada a mí representada, puede realizar diligencias para mejor resolver de conformidad con el artículo número 144 del Código Tributario.

### **3. AJUSTE IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ**

En la audiencia conferida la Administración Tributaria establece que derivado de la revisión efectuada a los Estado Financieros correspondiente al periodo del 1 de enero al 31 de diciembre del 2008. Se determinó que mi representada incurrió en Omisión del Pago de Tributo del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz Decreto 19-04 del Congreso de la República, al no registrar y reportar íntegramente sus ingresos del mes de marzo 2008, relativo a la facturación de diez talonarios correlativo número 000001 al 001000, con lo que según la Administración Tributaria, mi representada incumple lo establecido en el artículo 2 c), 3, 10 y 12 de la Ley del IETAAP, para lo cual determinó un impuesto de Q.7,500.00 más una sanción por omisión de pago de tributos de Q.7,500.00 con fundamento en los artículos 88 y 89 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario. Sin embargo manifestamos inconformidad por el argumento legal siguiente:

#### **INAPLICABILIDAD DEL AJUSTE POR INGRESOS REPORTADOS ÍNTEGRAMENTE:**

La base legal sobre la cual la Administración Tributaria, efectúa el ajuste son los artículos artículo 2 c), 3, 10 y 12 del decreto número 19-04, que entró en vigencia el 1 de julio del año 2004, el cual establece un Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz a toda empresa que realice actividad mercantil y que obtenga un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos, estableciendo en el artículo No. 2 c) una definición relativo a ingresos brutos... "El conjunto total de rentas de toda naturaleza, habituales o no incluyendo los ingresos de la venta de activos, obtenidos por el sujeto pasivo durante el periodo de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta, inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento; las primas cedidas de seguro y de reafianzamiento; correspondientes al periodo indicado." . Sin embargo en el apartado relativo a los ajustes del Impuesto al Valor Agregado, explica mi representada que en ningún momento dejó de reportar íntegramente sus ingresos, sino que únicamente cometió la infracción de no tener al día el libro de Ventas y Servicios Prestados al no registrar el correlativo de facturas de la número 0000001 a la número 001000 y que el error de los auditores tributarios nombrados para realizar la inspección fiscal

fue de sumar el valor de las facturas al monto presentado en la declaración y pago del impuesto. Similar situación se presenta en este ajuste, debido a que únicamente están sumando el valor de las facturas al monto declarado y sobre este formular el ajuste. Por lo que el ajuste establecido es notoriamente ilegal y por lo tanto nos oponemos al mismo, pero quedamos en la mejor posición para demostrar y contribuir con la inspección fiscal de la Administración Tributaria, para comprobar tal circunstancia.

#### **FUNDAMENTO DE DERECHO:**

El artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, **ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.**

Por su parte artículo 143 del Código Tributario establece que cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta días hábiles, el cual no podrá prorrogarse. El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten. No se admitirán pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas.

#### **PETICIONES:**

- 1) Que se acepte para su trámite el presente memorial y se incorpore al expediente respectivo.
- 2) Que se tengan por presentados los medios de prueba ofrecidos dentro del presente memorial a efecto de desvanecer los ajustes dados mediante la Audiencia número S-2009-22-01-01-324, de fecha 15 de junio de 2009, emitida por la División de Fiscalización, de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- 3) Que de conformidad con el artículo 144 del Código Tributario, se acuerden diligencias para mejor resolver por los aspectos no cubiertos derivados del limitado alcance de la auditoría tributaria practicada a mí representada.
- 4) Que oportunamente, se resuelva conforme a derecho y con objetividad, dentro del plazo legal correspondiente, por los siguientes motivos:
  - i. Dado que el ajuste a la renta imponible es improcedente, porque de acuerdo a las bases legales citadas los gastos por la compra de los pick-up's y góndolas son deducibles de los ingresos gravados, y de la cual corresponde procedencia del crédito fiscal. Por ende las multas e intereses devienen total y completamente improcedentes.
  - ii. Mi representada en ningún momento omitió el pago del tributo del IETAAP porque los ingresos fueron declarados íntegramente, declarando correctamente también lo correspondiente al débito fiscal del mes de marzo. Las multas e intereses por ajuste al IETAAP e IVA devienen total y completamente improcedentes.

#### **CITA DE LEYES:**

**Artículos:** 2, 4, 5, 12, 28, 154, 155, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 16, 17 y 18 de la Ley del Organismo Judicial; 1, 2, 4, 107 y del 121 al 153 del Código Tributario; del 15 al 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 38 y 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2 c), 3, 6, 7, 8, 10 y 12 de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y 20 del Decreto 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria..

**Guatemala, 14 de agosto de 2009.**

**EDGAR A. LAU PEÑA  
REPRESENTANTE LEGAL  
GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**

**c. Archivo.**

4.7.1 DOCUMENTOS LEGALES QUE RESPALDAN EL GASTO DEDUCIBLE

4.7.1.1 Factura por la Compra de los Pick-Up's

	TODOTUYO & WAR, SA 7a. Calle Ave Flores 12-35, Zona 10 Guatemala, Ciudad. N.I.T. 765432-1		Factura Serie "MELAU" No 0827721 Fecha Emisión 23/03/2008	
	GAS, DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA Calzada Roosevelt 30-80 Zona 11 GUATEMALA NT 123456-7			
CONCEPTO DE COBRO	FECHA	VALOR UNITARIO	CANTIDAD	TOTAL
Compra de Pick-up's marca TODOTUYO	23/03/2008	Q 246,400.00	4	Q 985,600.00
Sujeto Pago Trimestrales No Efectuar Retención				
				
<b>TOTAL ESTA FACTURA</b>				<b>Q 985,600.00</b>

Autorización según resolución SAT 2009-123-456-789 del 15/02/2008 del 000001 al 200000.

Autorización según resolución SAT 2009-123-456-789 del 15/02/2008 del 000001 al 200000

4.7.1.2 Factura por la Compra de las Góndolas



TODO EN ACEROS, S.A.  
 2a. Ave Calle Flores 02-53, Zona 15  
 Guatemala, Ciudad  
 N.I.T. 987654-3

Factura Serie	"LALPENA"
No.	12772380
Fecha Emisión	15/03/2008

GAS, DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA  
 Calzada Roosevelt 30-80 Zona 11  
 GUATEMALA  
 NT 123456-7

CONCEPTO DE COBRO	FECHA	VALOR UNITARIO	CANTIDAD	TOTAL
Fabricación e Instalación de Góndolas	15/03/2008	Q 123,200.00	4	Q 492,800.00

**Sujeto Pago Trimestrales  
 No Efectuar Retención**



Autorización según resolución SAT 2009-123-456-789 del 15/02/2008 del 000001 al 200000

**TOTAL ESTA FACTURA**

Q 492,800.00

Autorización según resolución SAT 2009-123-456-789 del 15/02/2008 del 000001 al 200000

4.7.2 TRANSFERENCIAS BANCARIAS

4.7.2.1 Transferencia por Pago de Pick-Up's

Usuario:	
Contraseña:	



inicio



**BANCA ELECTRÓNICA**

**RESUMEN DE PRODUCTOS**

**Consultas**

Pagos / Transferencias	NOMBRE CTA.	NÚMERO CTA.	TIPO DE CTA.	MONEDA
Pago de Servicios	Gas de Cocina, S.A.	123-456789-0	Monetaria	Quetzales
Transferencias				
Cuentas Propias				
Cuenta de Terceros				
Banca SAT				
Prestamos				
Créditos				

**Gestiones**

**Otros Servicios**

**SALIR**

**TRANSFERENCIAS ENTRE CUENTAS**

**Consultas**

Pagos / Transferencias	CUENTA ORIGEN	CUENTA DESTINO	VALOR	DESCRIPCIÓN CTA. ORIGEN	DESCRIPCIÓN CTA. DESTINO
Pago de Servicios	Gas de Cocina, S.A. 123-456789-0	TODOTUYO & WAR, S.A. 098-765432-1	985,600.00	PAGO COMPRA CUATRO PICK-UP's	PAGO COMPRA CUATRO PICK-UP's
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;"> <p>La presente transferencia corresponde pago a empresa TODOTUYO &amp; WAR, S.A. por la compra de cuatro Pick-up's</p> </div>					

COMENTARIOS



transmitir

**Gestiones**

**Otros Servicios**

**SALIR**

DATOS DE LA TRANSFERENCIA	
<b>CUENTA DE CARGO:</b>	GAS DE COCINA, S.A.
<b>No. DE CUENTA ORIGEN:</b>	123-456789-0
<b>MONEDA ORIGEN:</b>	QUETZALES
<b>CUENTA DE ABONO:</b>	TODOTUYO & WAR, S.A
<b>No. DE CUENTA DESTINO:</b>	098-765432-1
<b>MONEDA DESTINO:</b>	QUETZALES
<b>VALOR ORIGEN:</b>	985,600.00
<b>DESCRIPCION CUENTA ORIGEN:</b>	PAGO COMPRA CUATRO PICK-UP's
<b>DESCRIPCION CUENTA DESTINO:</b>	DEPOSITO VENTA CUATRO PICK-UP's
<b>COMENTARIOS:</b>	Vehiculos 4X4 marca todotuyo



transmitir



cancelar

TRANSFERENCIAS ENTRE CUENTAS (terceros)	
<b>Cuenta Origen:</b>	GAS DE COCINA, S.A.
<b>Transferido desde cuenta No.:</b>	123-456789-0
<b>Cuenta Destino:</b>	TODOTUYO & WAR, S.A
<b>Transferido hacia cuenta No.:</b>	098-765432-1
<b>Valor Origen:</b>	985,600.00 QUETZALES
<b>Descripcion Cuenta Origen:</b>	PAGO COMPRA CUATRO PICK-UP's
<b>Descripcion Cuenta Destino:</b>	DEPOSITO VENTA CUATRO PICK-UP's
<b>Comentarios:</b>	Vehiculos 4X4 marca todotuyo
<b>Fecha:</b>	23/03/2008 12:42
<b>No Ref:</b>	1234567890



imprimir

4.7.2.2 Transferecia por Pago de las Góndolas

<b>Usuario:</b>	
<b>Contraseña:</b>	



inicio



**BANCA ELECTRÓNICA**

**RESUMEN DE PRODUCTOS**

**Consultas**

<b>Pagos / Transferencias</b>	NOBRE CTA.	NÚMERO CTA.	TIPO DE CTA.	MONEDA
Pago de Servicios	Gas de Cocina, S.A.	123-456789-0	Monetaria	Quetzales
Transferencias				
Cuentas Propias				
Cuenta de Terceros				
Banca SAT				
Prestamos				
Créditos				

**Gestiones**

**Otros Servicios**

**SALIR**

**TRANSFERENCIAS ENTRE CUENTAS**

**Consultas**

<b>Pagos / Transferencias</b>	CUENTA ORIGEN	CUENTA DESTINO	VALOR
Pago de Servicios	Gas de Cocina, S.A. 123-456789-0	TODO EN ACEROS, S.A. 123-987654-0	492,800.00
<b>Transferencias</b>			
Cuentas Propias	DESCRIPCIÓN CTA. ORIGEN		
↳ Cuenta de Terceros	DESCRIPCIÓN CTA. DESTINO		
Banca SAT			
Prestamos			
Créditos			

**Gestiones**

**Otros Servicios**

**SALIR**

COMENTARIOS

La presente transferencia corresponde pago a empresa TODO EN ACEROS, S.A. por la compra e instalación de cuatro góndolas



transmitir

DATOS DE LA TRANSFERENCIA	
<b>CUENTA DE CARGO:</b>	GAS DE COCINA, S.A.
<b>No. DE CUENTA ORIGEN:</b>	123-456789-0
<b>MONEDA ORIGEN:</b>	QUETZALES
<b>CUENTA DE ABONO:</b>	TODO EN ACEROS. S.A.
<b>No. DE CUENTA DESTINO:</b>	123-987654-0
<b>MONEDA DESTINO:</b>	QUETZALES
<b>VALOR ORIGEN:</b>	492,800.00
<b>DESCRIPCION CUENTA ORIGEN:</b>	PAGO COMPRA CUATRO GONDOLAS
<b>DESCRIPCION CUENTA DESTINO:</b>	DEPOSITO VENTA CUATRO GONDOLAS
<b>COMENTARIOS:</b>	Gondolas de Acero Inoxidable



transmitir



cancelar

TRANSFERENCIAS ENTRE CUENTAS (terceros)	
<b>Cuenta Origen:</b>	GAS DE COCINA, S.A.
<b>Transferido desde cuenta No.:</b>	123-456789-0
<b>Cuenta Destino:</b>	TODO EN ACEROS. S.A.
<b>Transferido hacia cuenta No.:</b>	123-987654-0
<b>Valor Origen:</b>	985,600.00 QUETZALES
<b>Descripcion Cuenta Origen:</b>	PAGO COMPRA CUATRO PICK-UP's
<b>Descripcion Cuenta Destino:</b>	DEPOSITO VENTA CUATRO PICK-UP's
<b>Comentarios:</b>	Gondolas de Acero Inoxidable
<b>Fecha:</b>	15/03/2008 14:24:22 p.m.
<b>No Ref:</b>	0987654321



imprimir

#### 4.8 CONFIRMACIÓN Y/O DESVANECIMIENTO DE AJUSTES

(RESOLUCIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA)

En la evacuación de la audiencia el Contador Público y Auditor deja bien claro la base legal, con el propósito de dejar sin efecto los ajustes formulados a la empresa. Si existe un margen de duda en cuanto a la misma o no es suficiente, la Administración Tributaria procederá a confirmar los mismos.

El Contador Público y Auditor no deja que su base legal sea objeto de duda, porque es él quien examina los registros contables, verificando que los mismos cumplan con los requerimientos tributarios y fiscales. De lo contrario él estaría contradiciendo el trabajo realizado con su auditoría.

Todo trabajo de un Contador Público es planeado antes de ser ejecutado (ver punto 5.6), en él se prevé todo aquello que pueda afectar los intereses de la empresa.

Existen ocasiones donde un estatuto tributario puede ser interpretado de distintas maneras y que el mismo conduzca a aplicación con intereses personal y no apegado a la doctrina jurídica y para ser aclarado debe recurrirse a la misma para dejar clara la norma. Si el auditor se encuentra en una situación de esta naturaleza, busca dentro del ámbito fiscal o constitucional la manera de dejar sin efecto la aplicación personal, pidiendo que la norma jurídica sea aplicada de una forma legal adherida al derecho.

Para que un ajuste quede sin efecto, el auditor con sus conocimientos toma en cuenta como mínimo:

- 1 Que haya prescrito el período de cobro de los tributos.
- 2 Observa que la norma no sea objeto de doble interpretación.
- 3 Se asegura que lo establecido en las leyes tributarias, esté debidamente aplicado.
- 4 Verifica que los términos contables aplicados en las leyes tributarias no difieran en su interpretación con lo contable, cumpliendo en todo caso lo que establecen las leyes tributarias.
- 5 Toma en cuenta que la base legal en la que se fundamente el ajuste, esté vigente en el período en que se establezca la falta.
- 6 Analiza la falta y determina si corresponde a una ley donde el ente fiscalizador posee facultades para la comprobación de su correcta aplicación.

## 4.9 RESOLUCIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CONFIRMANDO LOS AJUSTES FORMULADOS

Página 41 de 59  
BELP/MALP/ MOLP

RESOLUCIÓN No. MELP-CPA-LIC-07-09-2009-21-01-000775 EXPEDIENTE No. 2008-22-01-44-0000435

**SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.** Guatemala, siete de septiembre del año dos mil nueve.

**ASUNTO:** LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ Y SOBRE INFRACCIÓN A LAS LEYES TRIBUTARIAS REFERENTE A NO TENER AL DÍA EL LIBRO DE VENTAS Y SERVICIOS PRESTADOS, DEL CONTRIBUYENTE GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 123456-7, CON DOMICILIO FISCAL EN CALZADA ROOSEVELT 30-80 ZONA 11, MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA. DERIVADO DE LOS AJUSTES FORMULADOS DESPUES DE HABER REALIZADOLA VERIFICACIÓN A LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, CORRESPONDIENTE AL PERÍODO DE IMPOSICIÓN COMPRENDIDO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2008.

SE TIENE A LA VISTA PARA RESOLVER, CON LOS ANTECEDENTES RESPECTIVOS, EL ASUNTO RELACIONADO Y,

### CONSIDERANDO

Que al contribuyente referido en el asunto, se le concedió la Audiencia No. **S-2009-22-01-01-324**, emitida con fecha 15 de junio del 2009, la cual fue notificada el 13 de julio del 2009, dándole a conocer los ajustes formulados sobre los siguiente impuestos: **IMPUESTO SOBRE LA RENTA, IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ**, así como la **INFRACCIÓN COMETIDA CONTRA LAS DISPOSICIONES DEL DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA CÓDIGO TRIBUTARIO**, correspondientes al periodo de imposición e impositivo del **1 de enero al 31 de diciembre del 2008**, por los conceptos siguientes.

1. Gastos no deducibles relativo a la determinación del Impuesto Sobre la Renta.
2. Omisión de pago de tributo del IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ.
3. Improcedencia del Crédito Fiscal por compras en el mes de marzo 2008, así como no reportar débito fiscal del mes de marzo 2008 íntegramente.
4. Multa por no tener el libro de Ventas y Servicios Prestados al día.

### CONSIDERANDO

Que la Audiencia concedida fue evacuada dentro del plazo legal, por el Lic. Edgar A. Lau Peña, quien acredita la calidad de Representante Legal del contribuyente, mediante acta notarial adjunta al memorial ingresado el 14 de agosto del 2009, en la unidad de Recepción de Documentos, Oficina Tributaria Guatemala, Coordinación Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio del cual manifiesta inconformidad con los ajustes formulados, por lo que procede el análisis y liquidación de la manera siguiente.

### IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

#### PERIODO IMPOSITIVO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE MARZO DE 2008

#### AJUSTE POR OPERACION DE CRÉDITO FISCAL IMPROCEDENTE Y DÉBITO FISCAL NO REPORTADO

#### AJUSTE CONFIRMADO

**Q.518,400.00**

El contribuyente no registro en su libro de Compras y Servicios Adquiridos las facturas que respaldan el Crédito Fiscal de Q.158,400.00 por la compra de cuatro pick-up's y cuatro góndolas realizada en el mes de marzo de 2008. Sin embargo el crédito fiscal derivado de esta compra fue considerado por la empresa Gas de Cocina, S.A. para la determinación del Impuesto al Valor Agregado. Según el artículo No. 16 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado el mismo es improcedente porque los mismos no están directamente vinculados al proceso de comercialización con los bienes del contribuyente, considerando para el efecto que los mismos no tienen vinculación directa con el producto.

RESOLUCIÓN No. MELP-CPA-LIC-07-09-2009-21-01-000775 EXPEDIENTE No. 2008-22-01-44-0000435

Así mismo se determinó que en ese mismo mes la empresa no reporto íntegramente sus ingresos al no registrar el correlativo de facturas de diez talonarios de la número 000001 a la número 001000 ya que no fueron registradas en el libro de Ventas y Servicios Prestados, dejando de reportar al fisco un valor de Q.360,000.00 por concepto de débito fiscal, tal y como se muestra a continuación y presentó en al Audiencia No. S-2009-22-01-01-324.

Fecha	Serie	Factura No.	NIT	PROVEEDOR	COMPRAS Q.	IVA Q.	TOTAL Q.
MARZO DE 2008							
15/03/2008	LAUPENA	12772380	987654-3	TODO EN ACEROS, S.A	440,000.00	52,800.00	492,800.00
23/03/2008	MELLAU	0827721	765432-1	TODOTUYO & WAR, S.A.	880,000.00	105,600.00	985,600.00
TOTALES							
TOTAL AJUSTE AL CRÉDITO						<u>158,400.00</u>	

FACTURAS					NOMBRES	VALOR BIEN O SERVICIO	IVA Q.	TOTAL Q.
Fecha	Serie	Número del	al Número	NIT				
MARZO-2008	GAS-COC	000001	001000	VARIOS	VARIOS	3,000,000.00	360,000.00	3,360,000.00
					TOTALES			
TOTAL AJUSTE AL DÉBITO FISCAL						<u>360,000.00</u>		

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**PERIODO DE IMPOSICIÓN DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008**

**AJUSTE POR GASTOS NO DEDUCIBLES**

**AJUSTE CONFIRMADO**

**Q.1,320,000.00**

El contribuyente en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, no considero lo referente a gastos no deducibles por la compra de los vehículos y góndolas realizadas en el mes de marzo 2008, ya que de acuerdo con lo que establece la literal a) del artículo 39, del decreto número 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta, representan gastos que no tienen su origen en el negocio, actividad y operación que da lugar a rentas gravadas, y la literal b) del mismo artículo es claro al establecer que aquellos gastos que no puedan ser comprobados con la documentación legal correspondiente que los respalde deben considerarse como no deducibles. Sin embargo el contribuyente procedió a deducirlos de su ingresos gravados tal y como se muestra a continuación y presentó en la Audiencia No. S-2009-22-01-01-324.

Fecha	Serie	Factura No.	NIT	PROVEEDOR	COMPRAS Q.	IVA Q.	TOTAL Q.
MARZO DE 2008							
15/03/2008	LAUPENA	12772380	987654-3	TODO EN ACEROS, S.A.	440,000.00	52,800.00	492,800.00
23/03/2008	MELLAU	0827721	765432-1	TODOTUYO & WAR, S.A.	880,000.00	105,600.00	985,600.00
TOTALES							
TOTAL AJUSTE A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA						<u>1,320,000.00</u>	

**IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ**

**PERIODO DE IMPOSICIÓN DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008**

**AJUSTE POR OMISIÓN DEL PAGO DEL TRIBUTO**

**AJUSTE CONFIRMADO**

**Q.7,500.00**

El contribuyente al no registrar el correlativo de la facturación de la número 000001 a la número 001000 incurre en omisión de pago del tributo que exige la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto 19-04 del Congreso de la República de Guatemala, porque no declara sus ingresos íntegramente, y el impuesto calculado resulta inferior al que debe de reportar. Dicho Decreto en su artículo No. 9 establece que el impuesto se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible establecida en el artículo No. 7, estableciendo este último que la base imponible del impuesto la constituye la que sea mayor entre la cuarta parte del monto del activo neto ó la cuarta parte de los ingresos brutos, que para el caso del contribuyente corresponde la cuarta parte de sus ingresos brutos como se muestra a continuación y presentó en la Audiencia.

PERÍODO TRIMESTRAL DEL	AL	FORMULARIO SAT	FECHA PRESENTACIÓN	INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS DURANTE EL PERÍODO DE LIQUIDACIÓN DEFINITIVA ANUAL DEL ISR INMEDIATO ANTERIOR Q.	BASE IMPONIBLE DEL TRIMESTRE (INGRESOS BRUTOS)	IMPUESTO SOBRE LA BASE DE INGRESOS BRUTOS (BASE IMPONIBLE X 1%	(-) OPCIÓN DE ACREDITAMIENTO del ISR al IETAAP	IMPUESTO PAGADO	TOTAL AJUSTADO DEL IMPUESTO EXTRAORDINA RIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ
01/01/2008	31/03/2008	1161-10276265	06/03/2008	28,000,000.00	7,000,000.00	70,000.00	62,500.00	0.00	7,500.00

El representante legal del contribuyente manifiesta inconformidad con los ajustes formulados al indicar lo siguiente:

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

**3. DE LA APLICABILIDAD DE LA NORMA PARA LA PROCEDENCIA DEL CRÉDITO FISCAL:**

La base legal sobre la cual la Administración Tributaria, efectúa el ajuste es el artículo 16 párrafo dos, del decreto número 27-92, que entró en vigencia el 1 de julio del año 1992, el cual establece que procede crédito fiscal por la adquisición, importación o construcción de activos fijos, cuando los mismos estén directamente vinculados al proceso de comercialización de los bienes del contribuyente, considerando para el efecto que los mismos no tienen vinculación directa con el producto de mi representada. Sin embargo de acuerdo con ese mismo artículo citado por la Administración Tributaria pero atendiendo lo que establece el párrafo número cinco b), los activos fijos adquiridos por mi representada se incorporan al servicio y actividades necesarias para su prestación dentro del país de la distribución del producto que comercializa. Por lo tanto le asiste el derecho de registrar Crédito Fiscal.

El error que comete la Administración Tributaria es la interpretación del artículo 16 de la Ley del IVA, al considerar que las góndolas son utilizadas para almacenamiento de agua y que los vehículos son utilizados por personal ajeno a la empresa, sin embargo los mismos son utilizados en el proceso de comercialización del producto que vende la empresa incorporándolos incorporando los activos al servicio y actividades necesarias para la distribución del mismo. Por lo concerniente, el ajuste efectuado a mi representada por valor de Q.158,400.00 es inaplicable y notoriamente ilegal derivado que la interpretación de utilidad y origen de los activos es errónea.

#### 4. DE LA OPOSICION AL AJUSTE POR DEBITO FISCAL REPORTADO:

La Administración Tributaria determinó que en el libro de Ventas y Servicios Prestados no se registro la numeración de diez talonarios del correlativo del 000001 al 001000, dejando de reportar el débito fiscal correspondiente a las ventas efectuadas en el mes de marzo de 2008, el valor de las ventas asciende a Q.3,000,000.00 generando un débito fiscal por valor de Q.360,000.00. La base legal sobre el cual la Administración Tributaria formula el ajuste son los artículos Nos. 02 numeral 1, 03 numeral 1, 12, 14, 19 y 40 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley al Valor Agregado y artículo 94 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, referente a Q.5,000.00 por no tener al día el libro de Ventas y Servicios Prestados, autorizado y habilitado por la Administración Tributaria. Sin embargo mi representada reconoce que la única infracción que cometió a las leyes tributarias corresponde a lo que establece el artículo 94 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, referente a Q.5,000.00 por no tener al día el libro de Ventas y Servicios Prestados, autorizado y habilitado por esa Administración. Por consiguiente en lo concerniente al ajuste efectuado a mi representada por valor de Q.360,000.00 es inaplicable debido a que los auditores tributarios simplemente sumaron el valor de las facturas no registradas y lo adicionaron al valor total de ingresos reportados los cuales ya estaban incluidos dentro de los mismos. Mi Representada se encuentra en la mejor posición para demostrar y contribuir con la inspección fiscal de la Administración Tributaria para comprobar tal circunstancia.

### IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### 3. DE LA INAPLICABILIDAD DE LA NORMA POR INTERPRETACIÓN ERRONEA DEL GASTO:

La base legal sobre la cual la Administración Tributaria, efectúa el ajuste es la literal a) y b) del artículo 39, del decreto número 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta,... Véase que esta norma en su literal a) se refiere específicamente a aquellos gastos que no tengan su origen en el negocio, actividad u operación que de lugar a rentas gravadas y la literal b) aquellos gastos que no puedan ser comprobados con la documentación legal correspondiente que los respalde y no a aquellos gastos que si pueden ser comprobados con la documentación legal correspondiente y que tengan su origen en el negocio, actividad u operación que genere rentas gravadas como lo son la compra de las góndolas y pick-up's que la empresa adquirió el 15 y 23 de marzo del año 2008 respectivamente.

El artículo 39, del Decreto 26-92, del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece: "Los contribuyentes del impuesto que opten por el régimen establecido en el artículo 72 de esta ley, deberán determinar su renta imponible, **deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas**". Dado que mi Representada realizó la compra de las góndolas que son utilizadas para el almacenamiento del producto (gas líquido de petróleo) y los pick-up's para la distribución del producto en aquellos lugares donde es imposible el ingreso de los camiones que llevan los cilindros (aldeas con camino de terracería), y las mismas tienen su origen en el negocio, actividad y operación que da lugar a rentas gravadas, fueron considerados como gastos deducibles para la determinación del Impuesto Sobre la Renta. Por lo que de conformidad con dicho artículo a mi representada le asiste el derecho de deducir el 100% de esos gastos.

#### 4. DE LA APLICABILIDAD DE LOS GASTOS COMO DEDUCIBLES POR DOCUMENTACIÓN LEGAL CORRESPONDIENTE QUE LOS RESPALDA.

Los actos y documentos que conforme a la ley deben registrarse para considerar gastos deducibles en el régimen optativo... artículo 72 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, deben hacerse observando lo que establece el artículo 38 y 39 de dicho decreto, mas lo que establece el artículo 20 **Efectos Tributarios**... "Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, que sean mayores a cincuenta mil quetzales (Q.50,000.00), deberán realizarse por cualquier medio que establezca el sistema bancario, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo. Como se expuso en el párrafo precedente, la compra de los cuatro pick-up's y cuatro góndolas tienen su origen en el negocio, actividad y operación de la empresa que da lugar a la generación de rentas gravadas, y el pago realizado por dicha compra se efectuó en el **BANCO MONJA BLANCA, S.A.**, para lo cual adjunto fotocopia de las transacciones correspondientes. Así mismo adjunto fotocopia de las facturas emitidas por TODOTUYO & WAR, S.A. y TODO EN ACEROS, S.A. para comprobar que los gastos se encuentra debidamente respaldados por la documentación legal correspondiente.

Bajo estas premisas, es claro que a mi representada le corresponde el derecho de deducir el cien por ciento de los gastos por la compra de los pick-up's y las góndolas.

**IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ**

**2. DE LA INAPLICABILIDAD DEL AJUSTE POR INGRESOS REPORTADOS INTEGRAMENTE:**

La base legal sobre la cual la Administración Tributaria, efectúa el ajuste son los artículos artículo 2 c), 3, 10 y 12 del decreto número 19-04, que entró en vigencia el 1 de julio del año 2004, el cual establece un Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz a toda empresa que realice actividad mercantil y que obtenga un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos, estableciendo en el artículo No. 2 c) una definición relativo a ingresos brutos... "El conjunto total de rentas de toda naturaleza, habituales o no incluyendo los ingresos de la venta de activos, obtenidos por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta, inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento; las primas cedidas de seguro y de reafianzamiento; correspondientes al periodo indicado." . Sin embargo en el apartado relativo a los ajustes del Impuesto al Valor Agregado, explica que mi representada que en ningún momento dejó de reportar íntegramente sus ingresos, sino que únicamente cometió la infracción de no tener al día el libro de Ventas y Servicios Prestados al no registrar el correlativo de facturas de la número 0000001 a la número 001000 y que el error de los auditores tributarios nombrados para realizar la inspección fiscal fue de sumar el valor de las facturas al monto presentado en la declaración y pago del impuesto. Similar situación se presenta en este ajuste, debido a que únicamente están sumando el valor de las facturas al monto declarado y sobre este formular el ajuste. Por lo que el ajuste establecido es notoriamente ilegal y por lo tanto nos oponemos al mismo, pero quedamos en la mejor posición para demostrar y contribuir con la inspección fiscal de la Administración Tributaria, para comprobar tal circunstancia.

Al analizar los ajustes formulados y los argumentos expuestos por el representante legal del contribuyente, se concluye que es procedente **CONFIRMAR** los ajustes relacionados con: lo correspondiente al gasto no deducible por la compra de los vehículos tipo pick-up's y las góndolas en virtud que la controversia se deriva de si los mismos son utilizados para generar rentas gravadas; también el ajuste que se deriva de esta situación relativo a la procedencia del Crédito Fiscal porque al no ser utilizados los vehículos para la generación de renta gravada, se considera que los mismos no se relacionan con el proceso de comercialización del producto de la empresa. Así mismo se confirma el ajuste relativo con el débito fiscal que el contribuyente dejó de reportar por no haber registrado en el libro de Ventas y Servicios Prestados el correlativo de facturas de la número 000001 a la número 001000 , lo cual también tiene repercusión con el ajuste sobre el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz al no declarar sus ingresos íntegramente.

Derivado de lo expuesto anteriormente, se efectúa la liquidación siguiente:

**I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Descripción	Según Contribuyente (Q)	Según Auditoría (Q)	Impuesto a Pagar (Q)
Ingresos declarados	100,000,000.00	100,000,000.00	
(-) Rentas Exentas	14,888.00	14,888.00	
<b>Renta Bruta (ingresos) gravada</b>	<b>99,985,112.00</b>	<b>99,985,112.00</b>	
Costos y Gastos declarados	95,985,558.76	95,985,558.76	
(-) Costos y Gastos no deducibles		1,320,000.00	
<b>GASTOS DEDUCIBLES</b>	<b>95,985,558.76</b>	<b>94,665,558.76</b>	
<b>RENTA IMPONIBLE</b>	<b>3,999,553.24</b>	<b>5,319,553.24</b>	
Impuesto Sobre la Renta Determinado	1,239,861.50	1,649,061.50	
<b>Diferencia del impuesto determinado</b>			<b>409,200.00</b>

II. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Fecha	Serie	Factura No.	NIT	PROVEEDOR	COMPRAS Q.	IVA Q.	TOTAL Q.
MARZO DE 2008							
15/03/2008	LAUPENA	12772380	987654-3	TODO EN ACEROS, S.A.	440,000.00	52,800.00	492,800.00
23/03/2008	MELLAU	0827721	765432-1	TODOTUYO & WAR, S.A.	880,000.00	105,600.00	985,600.00
TOTALES							
TOTAL AJUSTE AL CRÉDITO						<u>158,400.00</u>	

FACTURAS					NOMBRES	VALOR BIEN O SERVICIO	IVA Q.	TOTAL Q.
Fecha	Serie	Número del	al Número	NIT				
MARZO-2008	GAS-COC	000001	001000	VARIOS	VARIOS	3,000,000.00	360,000.00	3,360,000.00
					TOTALES			
TOTAL AJUSTE AL DÉBITO FISCAL							<u>360,000.00</u>	

III. IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ

PERÍODO TRIMESTRAL DEL	FORMULARIO SAT AL	FECHA PRESENTACIÓN	INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS DURANTE EL PERÍODO DE LIQUIDACIÓN DEFINITIVA ANUAL DEL ISR INMEDIATO ANTERIOR Q.	BASE IMPONIBLE DEL TRIMESTRE (INGRESOS BRUTOS)	IMPUESTO SOBRE LA BASE DE INGRESOS BRUTOS (BASE IMPONIBLE X 1%)	(-) OPCIÓN DE ACREDITAMIENTO del ISR al IETAAP	IMPUESTO PAGADO	TOTAL AJUSTADO DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ
01/01/2008	31/03/2008	1161-10276265	28,000,000.00	7,000,000.00	70,000.00	62,500.00	0.00	7,500.00

Adicionalmente cobrese

**SANCIÓN:** 100% sobre impuesto a pagar conforme a los artículos 88 y 89 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el (los) período(s) auditado(s).

**INTERESES:** Adicionalmente cobrese intereses resarcitorios sobre impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el (los) período(s) auditado(s).

**POR TANTO:**

La Superintendencia de Administración Tributaria con base en lo expuesto, normas legales citadas y con fundamento en los artículos 1, 19, 58, 59, 69, 88, 89, 94, 98, 100, 103, 112, 127, 130, 146, 150, 172, y 173 del Código Tributario y sus reformas, artículos vigentes en el período de imposición auditado; 3 literales e) y f) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 46 y 48 de su Reglamento Interno; 60 y 63 de la Resolución 467-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**RESUELVE:**

- a. **CONFIRMAR** al contribuyente **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, el ajuste formulado a la renta imponible del IMPUESTO SOBRE LA RENTA, correspondiente al período de imposición del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008, por un millón trescientos veinte mil quetzales exactos (Q.1,320,000.00). El ajuste referido genera impuesto a pagar por cuatrocientos nueve mil quetzales exactos (Q.409,000.00), más multa por cuatrocientos nueve mil quetzales exactos (Q.409,000.00) equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto omitido; con forme las bases legales citadas.
- b. **CONFIRMAR** al contribuyente **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, el ajuste formulado a la base imponible del IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ, correspondiente al período de imposición del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008, por setecientos cincuenta mil quetzales exactos (Q.7,500.00). El ajuste referido genera impuesto a pagar por siete mil quinientos quetzales exactos (Q7,500.00) más multa por siete mil quinientos quetzales exactos (Q7,500.00) equivalentes al cien por ciento (100%) del impuesto omitido; con forme las bases legales citadas.
- c. **CONFIRMAR** al contribuyente **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, los ajustes relacionados con el IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, correspondiente al período impositivo del 1 de marzo al 31 de marzo de 2008, por quinientos dieciocho mil cuatrocientos exactos (Q.518,400.00), más multa por quinientos dieciocho mil cuatrocientos exactos (Q.518,400.00) equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto omitido; con forme las bases legales citadas.
- d. **CONFIRMAR** al contribuyente **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, la multa correspondiente, por valor de (Q.5,000.00) por no tener al día el libro de Ventas y Servicios Prestados.
- e. **COBRAR** al contribuyente referido la cantidad de novecientos treinta y cinco mil cien quetzales exactos (Q.935,100.00) por concepto de los impuestos que dejó de pagar a la Administración Tributaria por infracciones cometidas a las leyes tributarias en el período de imposición del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008, más multa por novecientos treinta y cinco mil cien quetzales exactos (Q.935,100.00) equivalente al cien por ciento (100%) de los impuestos omitidos; con forme las bases legales citadas.

**NOTIFÍQUESE** la presente Resolución al contribuyente **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, en el lugar señalado para recibir notificaciones en CALZADA ROOSEVELT 30-80 ZONA 11 MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA, dentro del plazo establecido en la Ley. Entréguese copia de esta Resolución, la cual constituye título de cobro. Se fija el plazo de diez (10) días hábiles al contribuyente relacionado, contados a partir del día hábil siguiente de notificada la presente, para que haga efectivas dichas cantidades. Envíese copia de la presente Resolución debidamente notificada a la Sección de Análisis y Cumplimiento Tributario de la División de Recaudación y Gestión de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes para las gestiones administrativas de cobro y que posteriormente remita a Administrativo y Secretaría de la Gerencia antes referida, copia del Recibo de Ingresos Cobranzas para que sea incorporado al expediente. Si el contribuyente no solventa el adeudo tributario y queda firme la Resolución, remítase las presentes actuaciones al Departamento de Procesos Judiciales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, para su cobro por la Vía Económico Coactiva.

#### 4.10 PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN EL RECURSO DE REVOCATORIA

Notificada la Resolución que pone fin a la audiencia y su evacuación, si la Administración Tributaria confirma los ajustes, corresponde al sujeto pasivo apoyado en su asesor – Contador Público –, proceder legalmente a interponer el recurso de revocatoria, con el fin de defender sus derechos como contribuyente.

El Contador Público y Auditor tiene un periodo máximo de diez días hábiles para analizar y complementar su base legal, los cuales son suficientes debido a que como se expuso en párrafos anteriores, es en la evacuación de la audiencia donde aporta todas las pruebas legales para demostrar que la empresa no ha faltado a lo que establecen las leyes tributarias y fiscales.

El análisis que realiza el auditor en esta fase es similar al que hace en la fase de evacuación de audiencia, con la ventaja de permitirle establecer si debe insistir en la misma base legal y pruebas presentadas, si advierte alguna debilidad aprovecha la oportunidad para reforzar dicha base y/o aportar nuevas pruebas, cuando proceda.

La premisa del recurso de revocatoria es acceder a la vía judicial, el auditor analiza si la Administración Tributaria ha resuelto efectivamente para dar efectividad a esa obligatoriedad. El contribuyente al hacer uso del recurso de revocatoria, agota los mecanismos de impugnación a su disposición en lo que corresponde a la instancia administrativa, siendo el próximo paso lo judicial (Contencioso Administrativo) para comprobar la legalidad de las acciones administrativas realizadas con anterioridad. En esta etapa concluye el proceso administrativo a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Licenciado:

**NOMBRES Y APELLIDOS**

Gerente de Contribuyentes Especiales Grandes  
Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–  
Presente.

INTENDENCIA DE RECAUDACIÓN

Doc: 2009-01-00000987654321

**EDGAR A. LAU PEÑA**, de generales conocidas dentro del expediente arriba identificado, actúo en mi calidad de Representante Legal de la entidad contribuyente denominada **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, cuyo número de identificación tributaria (NIT) es el **123456-7** y con domicilio fiscal ubicado en Calzada Roosevelt 30-80 Zona 11, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.; en forma respetuosa comparezco a interponer **RECURSO DE REVOCATORIA**, en contra de la resolución número **MELP-CPA-LIC-07-09-2009-21-01-000775.**, de fecha siete de septiembre de dos mil nueve, al tenor de los artículos 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 16 de la Ley del Organismo Judicial y con fundamento en el artículo 154 del Código Tributario reformado por el artículo 7 del Decreto 58-96, y artículo 7 del Decreto 119-96 Ley de lo Contencioso Administrativo, de conformidad con lo siguiente:

Superintendencia de Administración Tributaria  
Coordinación Región Central  
Oficina Tributaria Guatemala

**RELACIÓN DE HECHOS:**

**RECIBIDO**

Hora \_\_\_\_\_ Firma \_\_\_\_\_  
UNIDAD DE RECEPCIÓN DE DOCUMENTOS

- 1) Mi representada fue objeto de revisión de sus obligaciones tributarias relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, correspondientes a los periodos impositivos y de imposición comprendidos del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008.
- 2) El día 13 de julio de 2009, se nos notificó la resolución MELP-CPA-LIC-10-07-2009-21-02-000775 de fecha 10 de julio del mismo año, en la cual se da a conocer la validez de la Audiencia número S-2009-22-01-01-324, de fecha 15 de junio de 2009, mediante la cual nos dieron a conocer ajustes que generan impuestos a pagar por la cantidad de Q.935,100.00 y multa por supuesta omisión de pago de tributos por el monto de Q.935,100.00, así como una multa de Q.5,000.00 por no tener al día el libro de Ventas y Servicios Prestados, montos que sumados dan un total de **Q.1,875,200.00**, todo ello sin incluir intereses resarcitorios.
- 3) El 14 de agosto del año 2009, evacuamos la audiencia conferida, habiendo manifestado nuestra inconformidad con los ajustes formulados por considerarlos improcedentes y por ser inconsistentes, así mismo la Administración Tributaria faltó a las formalidades y el debido proceso, tal y como lo establece el Decreto 6-91, Código Tributario, en los artículos 107, 127, 130, 131, 135, 145 y 146, y el artículo 16 del Decreto 2-89 Ley del Organismo Judicial, ambos Decretos del Congreso de la República, porque no se concedió audiencia, y la misma no fue notificada, por tal motivo la empresa no queda obligada y tampoco se le pueden afectar sus derechos. Sin embargo, por la naturaleza voluminosa de la información de los ajustes, solicitamos apertura a prueba al amparo de los artículos 143 y 146 del Código Tributario. En esa misma fecha, aportamos las pruebas ofrecidas al evacuar la audiencia, convencidos de que al hacerse un adecuado análisis de la prueba, se desvanecieran los ajustes formulados; sobre todo porque los gastos objetados corresponden gastos deducibles, debido a que los mismos tiene origen en el negocio, actividad y operación de la empresa y dan lugar a rentas gravadas, por lo tanto mi representada actuó bien al deducirlos de los ingresos gravados, y registrar el crédito fiscal correspondiente.
- 4) No obstante, el 11 de septiembre del año 2009, fuimos notificados de la resolución número MELP-CPA-LIC-07-09-2009-21-01-000775, de fecha 7 de septiembre de 2009, por medio de la cual se resolvió confirmar los ajustes formulados.

En virtud de los hechos expuestos, manifestamos a los señores miembros del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, nuestra total inconformidad en contra de los ajustes formulados y confirmados, por considerarlos arbitrarios e inconsistentes, de acuerdo con los aspectos técnicos y legales, que seguidamente expondremos:

**1) De los Ajustes formulados y confirmados**

Es el caso señores miembros del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, que los ajustes relacionados con el Impuesto al Valor Agregado, se refieren gastos que generaron créditos fiscales improcedentes, porque a criterio personal de los auditores tributarios que realizaron la auditoría, los mismos tienen origen en el negocio y tampoco son utilizados para generar renta grabada y porque no se cuenta con la documentación legal de soporte. Sigue argumentando que los ingresos de marzo del año 2008 no fueron reportados íntegramente, al no registrar en el libro de Ventas y Servicios Prestados el correlativo de facturas de la número 000001 a la número 001000, por tal motivo mi representada dejó de declarar débito fiscal.

Asimismo, dentro del contexto del Impuesto Sobre la Renta, la Superintendencia de Administración Tributaria determinó que los gastos por la compra de los pick-up's y góndolas corresponden gastos no deducibles porque no han tenido su origen en el negocio que da lugar a rentas gravadas por un monto de Q.1,320,000.00 y los mismos no cuentan con la documentación legal de soporte.

También se formuló un ajuste al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, derivado del no registro del correlativo de facturas antes indicado por considerar que los mismos tienen la misma incidencia, ya que al no reportar íntegramente los ingresos mi representada incurre en omisión de pago de dicho impuesto.

Ante estos señalamientos y al hacer los análisis respectivos, se puede comprobar que el alcance del trabajo de los auditores tributarios fue muy limitado en las circunstancias, puesto que se evidencia que solo se concretaron a aplicar criterios apriorísticos sobre la documentación revisada, sin profundizar en la verdadera naturaleza de los costos y gastos objetados en ambos impuestos.

En ese sentido, cuando evacuamos la audiencia y al presentar los medios de prueba correspondientes, explicamos y demostramos que los gastos objetados, si corresponden gastos deducibles porque los mismos tienen su origen en la empresa que da lugar a rentas gravadas, y que de acuerdo con el artículo número 16 párrafo cinco b) mi representada le asiste el registro de la procedencia del crédito fiscal correspondiente. Explicamos también que el no registrar el correlativo de facturas de la número 000001 a la número 001000 en el libro de Ventas y Servicios Prestados, no significa que los ingresos no fueron reportados íntegramente y declarado correctamente lo correspondiente a débito fiscal generado por la ventas realizadas. También quedamos a disposición para que la Administración Tributaria si lo considera pertinente verifique extremos que no fueron cubiertos en la auditoría tributaria realizada a mi representada, con el objetivo de realizar diligencias para mejor resolver de conformidad con el artículo número 144 del Código Tributario.

En tal virtud, para demostrar nuestras aseveraciones presentamos como medios de pruebas la siguiente documentación:

- a) Las facturas de las empresas quienes nos vendieron los activos fijos mencionados, para respaldan legalmente los valores registrados en los libros contables, permitiendo así a la Administración Tributaria efectuar un cruce de información para la comprobación de dicha compra.
- b) Adjuntamos también las transacciones bancarias correspondientes para hacer transparente el gasto y cumplir así con lo que establece el artículo número 20 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Con los medios de prueba que presentamos demostramos en forma fehacientemente que los gastos por concepto de compra de activos fijos que la empresa utiliza para generar rentas grabadas, corresponde gastos deducibles y por ende derivado de los mismos a mi representada le asiste el derecho del registro de crédito fiscal.

También queremos manifestar que el registro de los correlativos de facturas indicados anteriormente ya se encuentran en el libro de Ventas y Servicios Prestados, por lo que la Administración Tributaria podrá comprobar ingresos del mes de marzo del año 2008 fueron reportados íntegramente, por tal motivo no se dejó de declarar débito fiscal y mucho menos omisión de pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdo de Paz.

## **2) De la resolución recurrida**

La Administración Tributaria en su análisis efectúa los ajustes correspondientes al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz correspondientes al período de imposición e impositivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008, porque existe controversia en la determinación si los vehículos y góndolas tienen su origen en el negocio, actividad y operación que da lugar a rentas gravadas, y que al no registrar los correlativos de facturas de la número 000001 a la número 001000 en el libro de Ventas y Servicios Prestados la empresa dejó de declarar íntegramente sus ingresos. Ambas operaciones descritas repercuten en el Impuesto al Valor Agregado al haber registrado Crédito Fiscal el cual fue considerado en la determinación del impuesto y el mismo era improcedente, y no haber reportado Débito Fiscal correspondiente en dicha determinación. Todas las operaciones fueron detectadas en el mes de marzo de 2008. Ante tal situación expresamos lo siguiente:

1. Nos oponemos al análisis realizado por la Administración Tributaria, sobre la consideración como gasto no deducible de los vehículos y góndolas, porque dichos activos adquiridos por mi representada en el mes de marzo 2008 si tienen su origen en el negocio, actividad y operación que dan lugar a rentas gravadas tal y como se expuso en la evacuación de audiencia No. 2009-22-01-01-324, y presentamos la documentación legal correspondientes, (facturas, transferencias bancarias) para respaldar el gasto como deducible de los ingresos gravados del período anual de imposición que se liquida.
2. Nos oponemos al Ajuste realizado al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, en virtud que las facturas con correlativo de la número 000001 a la número 001000 emitidas por las ventas realizadas en el mes de marzo de 2008, porque dicho correlativo ya fue registrado en el libro de Ventas y Servicios Contratados, mismo que refleja la integridad de los ingresos, coincidiendo con la declaración presentada para el pago del IETAAP.

3. Nos oponemos a los ajustes formulados al Impuesto al Valor Agregado, porque al quedar comprobado la procedencia del gasto deducible descrito en el punto uno, a mi representada le asiste el derecho de registrar Crédito Fiscal por la compra de los pick-up's y las góndolas con forme a la base legal citada en la evacuación de audiencia. Así mismo al quedar comprobado que los ingresos están declarados íntegramente y que coinciden con los reportados en la declaración de pago del IETAAP y del IVA, mi representada en ningún momento dejo de tomar en cuenta el Débito Fiscal correspondiente de la facturación del correlativo número 000001 a la número 001000 por la ventas realizadas en el mes de marzo de 2008.

Se puede observar que en la resolución objeto del presente recurso, claramente se evidencia que únicamente se concretaron a transcribir nuestros argumentos de defensa, empero, sin realizar un análisis objetivo ni profesional; y no dando valor probatorio a nuestros medios de descargo, lo cual evidencia abuso de poder.

En ese sentido, se puede apreciar en la hoja número 5, de la resolución recurrida, que la Administración Tributaria única y exclusivamente se circunscribe a señalar que... "Al analizar los ajustes formulados y los argumentos expuestos por el representante legal del contribuyente, se concluye que es procedente **CONFIRMAR** los ajustes relacionados con: lo correspondiente al gasto no deducible por la compra de los vehículos tipo pick-up's y las góndolas en virtud que la controversia se deriva de si los mismos son utilizados para generar rentas gravadas; también el ajuste que se deriva de esta situación relativo a la procedencia del Crédito Fiscal porque al no ser utilizados los vehículos para la generación de renta gravada, se considera que los mismos no se relacionan con el proceso de comercialización del producto de la empresa. Así mismo se confirma el ajuste relativo con el débito fiscal que el contribuyente dejó de reportar por no haber registrado en el libro de Ventas y Servicios Prestados el correlativo de facturas de la número 000001 a la número 001000 , lo cual también tiene repercusión con el ajuste sobre el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz al no declarar sus ingresos íntegramente".

Es cierto que la ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 16 establece la procedencia del derecho al crédito fiscal cuando se adquieran activos fijos, que los mismos estén directamente vinculados al proceso de producción o comercialización de bienes y servicios del contribuyente. Sin embargo el párrafo número cinco b) establece que procede crédito fiscal si los mismos se consideran vinculados con el proceso de comercialización de bienes y servicios del contribuyente, y hace ver claramente que se considerarán vinculados si los mismos se incorporan al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país. Entonces, ante esa circunstancia, no existe asidero legal para objetar el registro del crédito fiscal, ya que los pick-up's son utilizados para la distribución (venta) del producto a granel (cilindros) en aquellos lugares donde los camiones y vehículos livianos de la empresa no pueden ingresar por se caminos de terracería difíciles de transitar, y las góndolas (tanques especiales) corresponden recipientes donde se almacena el producto, las cuales cuentan con equipo especial para el llenado de los cilindros y pipas.

Ante esa actitud de los funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, surge la siguiente interrogación ¿como se debe probar que los gastos de mi representada tienen origen en el negocio actividad y operación que da lugar a rentas gravadas, si mi representada presentó las pruebas sobre la causa u origen de los gastos objetados y ni la propia ley establece que gastos son procedentes y cuales no?. Esta situación no hace más que evidenciar la arbitrariedad en la formulación y confirmación de los ajustes.

Adicionalmente, la Superintendencia de Administración Tributaria, incurre en violación al artículo 16 del la Ley del Organismo Judicial, y los artículos 107, 127, 130, 131, 135, 145 y 146 del Código Tributario, al no llevar el debido proceso del cobro de los tributos lo cuales son improcedentes como hemos demostrado, porque no elaboró la notificación de audiencia correspondiente, por tal motivo mi representada no queda obligada y además no se le pueden afectar sus derechos.

En conclusión, hemos demostrado fehacientemente que los ajustes formulados y confirmados, tanto en el contexto del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, como del Impuesto al Valor Agregado, son improcedentes y notoriamente ilegales por los argumentos, bases legales citadas y documentación legal correspondiente presentada. En ese sentido, consideramos que el presente recurso de revocatoria debe declararse con lugar y como consecuencia de ello se resuelva la revocación o anulación de la resolución recurrida.

#### **FUNDAMENTO DE DERECHO:**

El artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, **ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.**

Por su parte, el artículo 154 del Código Tributario establece que las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte. En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal ante el funcionario que dictó la resolución dentro del plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación.

Así mismo el artículo 45 del Decreto 1-98 del Congreso de la República. "RECURSOS ADMINISTRATIVOS". "Los recursos administrativos que los contribuyentes o sus representantes pueden interponer contra las resoluciones de la SAT en materia tributaria, son los que establece el Código Tributario y las leyes aduaneras".

Por todo lo anterior y ante el señalamiento, y con base normas legales citadas y documentos identificados, con el debido respeto, solicitamos las siguientes:

#### **PETICIONES:**

1. Que se acepte para su trámite el presente memorial y se incorpore al expediente respectivo.
2. Que se tengan por interpuesto Recurso de Revocatoria en contra de la resolución número **MELP-CPA-LIC-07-09-2009-21-01-000775**, de fecha 7 de septiembre del año 2009, emitida por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, de la Superintendencia de Administración Tributaria.
3. Que se declara CON LUGAR el presente Recurso de Revocatoria, interpuesto en contra de la resolución número **MELP-CPA-LIC-07-09-2009-21-01-000775**, de fecha 7 de septiembre del año 2009, emitida por la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, de la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. Que se corra audiencia a la Procuraduría General de la Nación y oportunamente se resuelva conforme a derecho y con objetividad, dentro del plazo legal correspondiente.

#### **CITA DE LEYES:**

**Artículos:** 2, 4, 5, 12, 28, 154, 155, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 16, 17 y 18 de la Ley del Organismo Judicial; 1, 2, 4, 107 y del 121 al 157 del Código Tributario; del 15 al 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 38 y 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2 c), 3, 6, 7, 8, 10 y 12 de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y 20 del Decreto 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

**Guatemala, 25 de septiembre de 2009.**

**EDGAR A. LAU PEÑA  
REPRESENTANTE LEGAL  
GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**

**c. Archivo.**

#### 4.12 PROCEDENCIA DE RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Si las pruebas presentadas en la evacuación de la audiencia y complementadas en el recurso de revocatoria no son suficientes, el Directorio de la SAT procederá a emitir resolución desfavorable y notificará al contribuyente para que éste haga efectivo el pago del impuesto más la multa correspondiente. Caso contrario dejará sin efecto los ajustes, confirmando con lugar el recurso de revocatoria.

Como se expuso anteriormente en lo legal (tributario y fiscal) el auditor se identifica por la transparencia de su actuación como profesional, que apoya al contribuyente en la comprobación por medio de pruebas suficientes y competentes para demostrar que la empresa no ha faltado los preceptos tributarios y fiscales.

La empresa debe confiar en el Contador Público y Auditor como su asesor, por el hecho que representa un profesional que está cada vez más referido a su capacidad de reducir de manera eficiente sin realizar acciones reñidas con la ética y las normas legales, los riesgos que tiene el contribuyente frente a una administración cada vez más fuerte.

La utilización de los recursos legales que conforman el proceso de defensa, no corresponden la base de la asesoría del profesional de las Ciencias Económicas, si bien influyen no es lo determinante. La verdadera razón de que el Contador Público y Auditor sea el indicado para asesorar, viene determinado por los conocimientos que posee en el campo tributario y fiscal, que aunado con su profesión, o sea por su especialización en el ámbito contable, financiero y de auditoría, que son fundamentales para interpretar, analizar y discutir cualquier ajuste fiscal, así como para generar o producir los documentos que respaldan las operaciones y registros, permite coadyuvar para el desvanecimiento de tales ajustes.

Existe un factor importante – el tiempo – en el proceso de la defensa fiscal. Cada actividad del proceso posee determinado tiempo para impugnar con fundamento legal las resoluciones que emite la Administración Tributaria, de no ser obedecido, dichas resoluciones toman el carácter de ser aceptadas, lo cual sería desfavorable para la empresa, por el hecho de que sería sancionada, estando consciente que no ha infringido lo que establecen las leyes tributarias y fiscales.

Si la empresa no considera la participación de un Contador Público y Auditor en su proceso de defensa, corre el riesgo de que no sea suficiente el tiempo para el profesional que ha de asesorar, examinar la información contable y financiera que interrelacionada con lo que establecen las leyes tributarias, le permita encontrar las pruebas sustanciales que impugnen las resoluciones que emita la administración tributaria.

Si la empresa se apoya en el Contador Público y Auditor para el desvanecimiento de ajustes emitidos por la Administración Tributaria, se verá encaminada a resoluciones favorables por el grado de conocimientos tributarios y fiscales que ha alcanzado éste profesional de las Ciencias Económicas, pero sobre todo por el dominio que posee sobre aspectos contables, financieros y de auditoría, además su asesoramiento fiscal está obligado a poner en práctica la mejor posición en defensa del cliente, las dudas deben ser resueltas en su favor si existe una base razonable para mantener dicha posición.

## 4.12.1 RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO

El secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, **CERTIFICA:** Que ha tenido a la vista la Resolución del Directorio Número 25 – 2009 emitida por este Órgano Colegiado en su sesión de fecha 13 de octubre del año 2009 en el punto número 3, del Acta número 300 – 2009, que textualmente dice:

### “RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO NÚMERO 25 – 2009”

#### EXPEDIENTE SAT No. 2009-21-01-44-000030

**ASUNTO:** **GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA**, con número de identificación tributaria 123456-7 y domicilio fiscal señalado para las presentes actuaciones, en la CALZADA ROOSEVELT 30-80 ZONA 11 MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA, interpone **recurso de revocatoria** contra la resolución **MELP-CPA-LIC-07-09-2009-21-01-000775** del siete de septiembre de 2009, emitida por la Gerencia de Contribuyentes Especiales y Grandes de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la cual confirma los ajustes al IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ, así como también la multa correspondiente por no tener al día el libro de Ventas y Servicios Prestados, correspondientes al período de imposición e impositivo del 1 de enero al 31 de enero del año 2008.

Se tiene a la vista para resolver el recurso de revocatoria interpuesto en tiempo por GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA, contra la resolución MELP-CPA-LIC-07-09-2009-21-01-000775 del siete de septiembre del año 2009, emitida por Gerencia de Contribuyentes Especiales y Grandes de la Superintendencia de Administración Tributaria.

#### CONSIDERANDO

**ANTECEDENTES.** Que en audiencia S-2009-22-01-01-324, se dio a conocer al contribuyente ajustes al IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ, así como multa correspondiente por no tener el libro de Ventas y Servicios Prestados, a efecto que manifestara su conformidad o inconformidad con los mismos, habiéndolos confirmado la Administración Tributaria.

- a) **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:** Ajuste por registrar crédito fiscal por la compra de cuatro pick-up's y cuatro góndolas (activos fijos) los cuales no están directamente vinculados con el proceso de comercialización del producto del contribuyente
- b) **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:** Ajuste por no registrar el correlativo de facturas de la número 000001 a la número 001000 en el libro de Ventas y Servicios Prestados, por ventas realizadas en el mes de marzo 2008.
- c) **IMPUESTO SOBRE LA RENTA:** Ajuste por la compra de los cuatro pick-up's y cuatro góndolas (activos fijos) por considerar que los mismos corresponden gastos no deducibles, debido a que no tienen su origen en el negocio, actividad y operación que de lugar a rentas gravadas.
- d) **IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ:** Ajuste derivado de la falta de registro en el libro de Ventas y Servicios Prestados el correlativo de facturas de la número 000001 a la número 001000, por ventas realizadas en el mes de marzo 2008, considerando que el contribuyente omitió el pago del tributo, al no registrar íntegramente sus ingresos.
- e) Sin embargo dicha audiencia fue evacuada en tiempo.

#### CONSIDERANDO

**RESOLUCIÓN RECURRIDA:** Que la Superintendencia de Administración Tributaria emitió la resolución MELP-CPA-LIC-07-09-2009-21-01-000775 del siete de septiembre de 2009, en la cual confirma los ajustes dados a conocer en audiencia, cobrando al contribuyente la cantidad de novecientos treinta y cinco mil cien quetzales exactos (Q.935,100.00) por concepto de los impuestos que dejó de pagar a la Administración Tributaria por infracciones cometidas a las leyes tributarias en el período de imposición e impositivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008, más multa por novecientos treinta y cinco mil cien quetzales exactos (Q.935,100.00) equivalente al cien por ciento (100%). Dicha resolución fue notificada el once de septiembre del año 2009.

#### CONSIDERANDO

**RECURSO DE REVOCATORIA:** Que el 25 de septiembre de 2009, el contribuyente interpuso recurso de revocatoria contra la resolución citada, planteando sus argumentos de descargo que adelante se analizan.

**DICTÁMENES:** Que de conformidad con los artículos 159 del Código Tributario, 28 y 53 del Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria 007-2007 del 22 de marzo de 2007, la **Asesoría Técnica del Directorio** tiene entre otras funciones: el estudio, análisis y la emisión de los dictámenes técnicos necesarios para prosecución, y posterior resolución de los recursos administrativos que compete resolver al Directorio; sobre esa base emitió el dictamen 432-01-2009 de fecha 14 de octubre de 2009, opinando que debe declararse con lugar el recurso de revocatoria interpuesto. La **Procuraduría General de la Nación** emitió opinión en dictamen 054-2009 del 09 de octubre de 2009, en el que opina que el recurso de revocatoria debe declararse con lugar; recibido en la Asesoría Técnica del Directorio el 12 de octubre de 2009.

#### CONSIDERANDO

**ANÁLISIS.** Para el estudio del presente expediente, se analizan los ajustes de la siguiente manera:

- a) La Administración Tributaria faltó a las formalidades y al Debido Proceso para reclamar los tributos que por ley le corresponden al Estado, al no contemplar lo que establecen los artículos 107, 127, 130, 131, 135, 145 y 146 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y 16 de la Ley del Organismo Judicial. La Administración Tributaria por medio de sus funcionarios y departamentos correspondientes debió haber notificado audiencia... en su caso notifico resolución No. **MELP-CPA-LIC-10-07-2009-21-02-000775** la cual es improcedente porque las resoluciones son internas y proceden en aquellos casos en que los contribuyentes al recibir la notificación de audiencia correspondiente determinan que la misma contiene errores e impugnan la misma. Sin embargo para el presente caso nunca fue notificada la audiencia correspondiente por lo que se declara sin lugar las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria.
- b) **IMPUESTO SOBRE LA RENTA:** Después de haber analizado los argumentos y bases legales citadas por el contribuyente así como la investigación correspondiente, se determinó que la compra que el contribuyente realizó, correspondiente a pick-up's y góndolas (activos fijos) corresponden gastos deducibles porque los mismo si tiene origen en el negocio, actividad y operación que da lugar a rentas grabadas ya que los vehículos son utilizados para la distribución del producto vendido en libras (cilindros) en aquellos lugares donde los camiones y carros livianos no pueden ingresar y que las góndolas efectivamente corresponden un recipiente especial que permite el almacenamiento del producto. Además proporciono la documentación legal correspondiente para respaldar dicho gasto y la misma está apegada a lo que establecen las leyes tributarias. Por tal motivo la empresa procedió correctamente en la determinación de su renta imponible y queda sin efecto el ajuste formulado, así como la multa e intereses derivados del mismo.
- c) **IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ:** Al verificar los argumentos del contribuyente referente a que los ingresos del mes de marzo de 2008 si fueron declarados íntegramente queda sin efecto el ajuste correspondiente a dicho impuesto, así como la multa e intereses derivados del mismo.
- d) **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:** El ajuste al Impuesto al Valor Agregado es improcedente luego de que se comprobará que el crédito fiscal por concepto de la compra que realizó el contribuyente en el mes de marzo de 2008 procede con forme los argumentos y bases legales citadas. Así mismo queda sin efecto el ajuste correspondiente al débito fiscal luego de verificar que los ingresos declarados están íntegros y que no existió error al momento de declarar los mismos aunque no se encontrarán registrados en el libro de Ventas y Servicios Prestados.

#### POR TANTO

Con base en lo considerado, disposiciones legales citadas y lo que para el efecto establecen los artículos 12, 28 y 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 130, 154 y 159 del Código Tributario; 7 literal k), 45, 53, y 59 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; y 1, 2, 3, 4, 23, 141 y 143 de la Ley del Organismo Judicial; el Directorio de la superintendencia de Administración Tributaria **AL RESOLVER: I) DECLARAR CON LUGAR** el recurso de revocatoria interpuesto por GAS DE COCINA, SOCIEDAD ANÓNIMA contra la resolución MELP-CPA-LIC-07-09-2009-21-01-000775 del siete de septiembre del año 2009, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria **II) DEJAR SIN EFECTO** la resolución MELP-CPA-LIC-07-09-2009-21-01-000775 del siete de septiembre del año 2009. **III) REMÍTASE** las actuaciones a la unidad de la Superintendencia de Administración Tributaria que corresponda, para los demás efectos legales consiguientes.

Dada en la ciudad de Guatemala a los catorce días del mes de octubre del año 2009.

#### 4.13 PROCESO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Interpuesto el recurso de revocatoria para impugnar la resolución definitiva de la Superintendencia de Administración Tributaria y si ésta es confirmada, el contribuyente apoyado en un profesional de la Ciencias Jurídicas (Abogado y Notario), puede interponer un recurso en una sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo el cual esta integrado por magistrados especializados en materia tributaria, para reclamar actos de la Administración Tributaria. Es indispensable la intervención del Abogado y Notario en este proceso, porque además de obedecer a un mandato legal, lo judicial corresponde su exclusividad.

Recurrir a este proceso requiere una importante interpretación y análisis que logre fusionar las técnicas jurídicas y contables. Antes de entrar en este proceso, el Contador Público y Auditor en la planeación de su labor como asesor tributario, prevé, dependiendo de la supuesta infracción cometida, el costo beneficio que resultaría llevar el caso a los tribunales, primero porque representa una actividad onerosa, significa pérdida de tiempo de funcionarios, costo de asesoramiento, multas e intereses a la fecha del fallo si fuese desfavorable.

Hay que tomar en cuenta que si el Tribunal de lo Contencioso Administrativo emite un fallo desfavorable al contribuyente y conforme este se prepara para apelar, la Superintendencia de Administración Tributaria plantea una denuncia ante la Fiscalía de Derechos Económicos del Ministerio Público y se suma como querellante adhesivo, abriendo un proceso en el ramo penal paralelo al proceso administrativo en el tribunal de lo contencioso administrativo. Cuando la Superintendencia de Administración Tributaria presenta la demanda es por el hecho de que existen irregularidades enmarcadas en la corrupción o la influencia política sobre los procesos. El Contador Público deberá rechazar cualquier tipo de asesoría en la que se vea obligado a recurrir a

este recurso para ofrecerle prácticamente a la empresa un refugio evasivo mediante un ataque fingido por la vía penal.

En esta fase el Contador Público y Auditor desempeña una acción importante, su profesión le permite hacer valer principios técnicos, contables y financieros, los que pueden ser fundamentales para obtener una resolución favorable para el contribuyente, además es el profesional idóneo que conoce los aspectos sustanciales relacionados con los hechos constitutivos de delito en el orden tributario. Con el apoyo de este profesional de la Ciencias Económicas en este proceso, la empresa estaría adecuadamente encaminada hacia la determinación de la verdad para evitar sentencias que pudieran afectarla financieramente.

Los resultados de esta acción han sido frecuentemente desfavorables para la Superintendencia de Administración Tributaria. Esta acción legal permite al contribuyente apelar a varias garantías constitucionales entre ellas el derecho de defensa y la presunción de inocencia, dicho proceso representa una oportunidad para que la empresa pueda demostrar su inocencia y quede eximida de cualquier obligación de pago sobre la supuesta infracción, siempre y cuando la empresa ha actuado bien como contribuyente ante el fisco y que el asesor en la instancia administrativa haya sido un profesional de la Contaduría Pública y Auditoría.

Toda asesoría prestada por un Contador Público y Auditor debe estar enfocada en las soluciones del problema tributario crónico que existe en Guatemala. Él debe formar parte del enfoque integral de la política fiscal, cooperando para avanzar hacia la solución de los problemas ingentes que enfrenta la sociedad guatemalteca.

## CONCLUSIONES

Derivado de la investigación realizada, se concluye lo siguiente:

1. En el trabajo de tesis realizado, se ha podido comprobar la importancia que tiene la participación del Contador Público y Auditor en una defensa fiscal, primordialmente en el proceso administrativo, porque sin la participación de este profesional de las Ciencias Económicas existiría alto riesgo de que el resultado hubiese sido desfavorable y la empresa se hubiera visto afectada con multas, intereses, sanciones, y en todos los casos embargo de bienes por no cumplir con el pago. Sin embargo, por los conocimientos en aspectos contables, tributarios y fiscales que le permiten actuar como mejor asesor en el desvanecimiento de ajustes formulados por la Superintendencia de Administración Tributaria, las empresas solicitan los servicios de este profesional universitario de las Ciencias Económicas para el asesoramiento en lo referente a las leyes tributarias, ya sea para asegurarse del cumplimiento de las mismas o para desvanecer ajustes tributarios derivados de una auditoría realizada por el ente administrador de los tributos.
2. En años anteriores, era lógico pensar que el ámbito fiscal debía ser exclusivo del profesional de las Ciencias Jurídicas (Abogado y Notario) por ser versado en leyes de toda índole, incluidas las tributarias. En estos últimos años el profesional de Contaduría Pública ha realizado una actividad importante en el proceso administrativo, porque los ajustes tributarios tienen su origen en los registros contables de las operaciones financieras y comerciales de las empresas y representan lo fundamental para desvanecer dichos ajustes. Por tal motivo en la actualidad se considera que uno de los profesionales idóneos para asesorar fiscalmente a un contribuyente en la fase o instancia administrativa es el Contador Público y Auditor. No debe menospreciarse con esto la profesión del

Abogado y Notario, porque existen profesionales de las Ciencias Jurídicas que poseen conocimientos contables y financieros, sin embargo, su mayor aportación se encuentra en el proceso de lo Contencioso Administrativo.

3. Los actos legales administrativos del proceso de defensa fiscal corresponden derechos que permiten pronunciarse en contra de aquellos señalamientos que por carecer de fundamento legal deben ser impugnadas. En el caso práctico presentado se ha demostrado no sólo que el profesional que documenta mejor con bases técnicas y legales los recursos administrativos, es el Contador Público y Auditor, sino que también el costo beneficio que resulta para las empresas contar con este profesional en el proceso administrativo. Porque de haber sido desfavorable el resultado, la empresa se hubiera visto afectada con el pago de Q.1,870,200.00 más los intereses respectivos, como puede observarse en la hoja de resumen de impuestos y multas (página 77), de la audiencia, o la posibilidad de seguir erogando gastos en el proceso contencioso administrativo, sin embargo, para el ejemplo aquí presentado la empresa eroga únicamente Q.30,000.00 por los servicios del Contador Público y Auditor, lo cual es significativamente beneficioso al hacer la comparación.

## RECOMENDACIONES

1. Al Contador Público y Auditor, que en el desarrollo de su profesión se mantenga constantemente actualizado en aspectos contables y tributarios por la exigencia que representa el asesoramiento fiscal en el país, debe analizar constantemente los cambios que sufren las leyes tributarias, actualizarse sobre cambios contables y de auditoría por medio de seminarios o documentos recientes que emiten las instituciones en la materia. Así como observar lo que establece el Código de Ética del Contador Público y Auditor, de tal forma que al realizar su profesión sea llevada a cabo de una manera íntegra.
2. Cada recurso administrativo en el ámbito tributario que presente una empresa para quedar eximida de sanciones por ajustes tributarios, debe anteponerse con fundamento legal. La mejor seguridad de presentar un recurso con base legal dentro del proceso administrativo, es por medio del asesoramiento de un Contador Público y Auditor, por el nivel que han logrado en materia tributaria, por ser el profesional idóneo que conoce los aspectos sustanciales relacionados con los hechos constitutivos de delito en el orden tributario y por la especialidad de sus conocimientos en materia contable, financiera y de auditoría. Con la participación de este profesional de las Ciencias Económicas en cada recurso que la empresa plantee, estará adecuadamente encaminada hacia la determinación de la verdad, para evitar resoluciones de la Administración Tributaria o fallos en los tribunales, que pudieran afectarla financieramente.

## BIBLIOGRAFÍA

01. ALDANA GATICA, Breennda Marleny -- “EL PROCESO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA RELACIONADO CON UNA EMPRESA COMERCIAL Y EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR TRIBUTARIO” -- Guatemala: Tesis Contadora Pública y Auditora de Guatemala, 2007 -- 171.
02. ÁVILA MARTÍNEZ, Maria Elena -- LA AUDITORIA TRIBUTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL AUDITOR FISCAL Y DEL AUDITOR INDEPENDIENTE” -- Guatemala: Tesis Contadora Pública y Auditora, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1991 -- 127.
03. BOSCH CASTRO, Fulbio Homero -- “ELEMENTOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO” -- Guatemala: Talleres De Impresos Ramirez, 1999 -- 134.
04. Centro de Documentación e Información SAT -- Análisis de los Procesos Administrativos y Penal en Casos de Evasión Tributaria en Guatemala -- Centro Internacional para Investigaciones en Derechos Humanos.
05. Comisión de Auditoría Interna -- Guías de auditoría interna -- Guatemala: Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, 2007.
06. Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) -- Normas Internacionales de Auditoría -- Aprobado por Consejo de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), 1994.
07. CRUZ NAJERA, Roberto Augusto -- “ENSAYO SOBRE LA ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE UNA FIRMA DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES” -- Guatemala: Tesis Contador Público y Auditor, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala 1979 -- 111.

08. COYOY ESTACUY, Rosalio Celso -- "EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR Y SU ESPECIALIZACIÓN EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA" -- Guatemala: Tesis Contador Público y Auditor, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. Impresos Ediciones Acuario, 1997 -- 115.
09. Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas -- APUNTES DE DERECHO TRIBUTARIO Y LEGISLACIÓN FISCAL -- Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, 2000 -- 283.
10. GUERRA CHIQUIN, Luis Adrian -- "LA PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO EN UNA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y CARBONATADAS" -- Guatemala. Tesis Contador Público y Auditor, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2009 -- 149.
11. <http://es.wikipedia.org/wiki/Petr%C3%B3leo>
12. <http://mx.search.yahoo.com/search?p=gas+liquido+de+petroleo>
13. <http://www.sma.df.gob.mx/sma/index.php?opcion=26&id=156>
14. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -- ICEFI -- Historia de la tributación en Guatemala -- Guatemala: Superintendencia de Administración Tributaria, Diciembre 2007 -- 421.
15. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -- ICEFI -- La eficiencia de la capacitación fiscal por la vía judicial -- Guatemala, 2008 -- 144.
16. LÓPEZ ALVARADO, Priscilla Jeanneth -- "LA PLANEACIÓN FISCAL EN UNA EMPRESA INDUSTRIAL DEDICADA A LA PRODUCCIÓN DE ESPECIAS Y PRODUCTOS DESHIDRATADOS" -- Guatemala. Tesis Contadora Pública y Auditora, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2006 -- 109.
17. MORALES MORALES, Maynor Arnoldo -- "EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR Y LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA" -- Guatemala. Tesis Contador Público y Auditor, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1998 -- 134.

18. Moss Torres José Clodoveo -- Introducción al estudio del derecho -- Guatemala: Impresos VIK-MAR, Tomo I 1998 -- 133.
19. RIVERA SANTIZO, Roberto Salvador -- EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR TRIBUTARIO DE LAS EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE PETRÓLEO Y GAS LICUADO DE PETRÓLEO” -- Guatemala. Tesis Contador Público y Auditor, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1993 -- 75.
20. PÉREZ, Rodimiro Lorenzo -- EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR DE LA EMPRESA PRIVADA EN EL PROCEDIMIENTO PREPARATORIO DEL PROCESO PENAL, POR LA COMISIÓN DE DELITOS DEL ORDEN TRIBUTARIO” -- Guatemala. Tesis Contador Público y Auditor, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2005 -- 149.
21. Santillana González Juan Ramon -- Manual del auditor / Elementos de auditoría -- Mexico: Impresos LITOGRAF, S.A. de C.V., 2000 -- 365 -- Tomo I.
22. Santillana González Juan Ramon -- Manual Del Auditor / Auditoría interna y Auditoría gubernamental -- Mexico: Impresos LITOGRAF, S.A. de C.V., 2000 -- 415 -- Tomo II.
23. Superintendencia de Administración Tributaria -- Leyes Tributarias y Fiscales -- Congreso de la República -- Guatemala: [www.sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt)
24. Tezó Escobar José Carlos -- Estructura y organización de una firma de contadores públicos -- Guatemala: Impresos VIK-MAR, 1991 -- 132.