


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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure, likely a saint or scholar, surrounded by various symbols including a crown, a castle, and a lion. The Latin motto "SIBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA" is inscribed around the top inner edge, and "CATHEDRA MATHEMATICA" is at the bottom. The text of the title is overlaid on the seal.

**LA PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA  
INTERPOSICIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVO Y  
JURISDICCIONAL DE UNA EMPRESA PROCESADORA DE ALIMENTOS  
POR EL COBRO DE IMPUESTOS, MULTAS Y RECARGOS PROVENIENTES  
DE LA AUDITORÍA EFECTUADA POR LA SUPERINTENDENCIA DE  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**BETSY MARYSOL QUIÑÓNEZ LÓPEZ  
CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA**

**GUATEMALA, OCTUBRE DE 2010**

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**LA PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA  
INTERPOSICIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVO Y  
JURISDICCIONAL DE UNA EMPRESA PROCESADORA DE ALIMENTOS  
POR EL COBRO DE IMPUESTOS, MULTAS Y RECARGOS PROVENIENTES  
DE LA AUDITORÍA EFECTUADA POR LA SUPERINTENDENCIA DE  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS  
PRESENTADA A LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

**BETSY MARYSOL QUIÑÓNEZ LÓPEZ**  
PREVIO A CONFERIRSELE EL TÍTULO DE  
**CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA**  
EN EL GRADO ACADÉMICO DE  
**LICENCIADA**

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2010

**JUNTA DIRECTIVA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1º	Lic. 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

**EXONERADA DE EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

De conformidad con los requisitos establecidos en el capítulo III, artículo 15 y 16 del Reglamento para la Evaluación Final de Exámenes de Áreas Prácticas Básicas y Examen Privado de Tesis y al inciso 6.11 del punto sexto, del Acta 24-2009 de la sesión celebrada por Junta Directiva el 5 de noviembre de 2009.

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

PRESIDENTE	Lic. José Rolando Ortega Barreda
SECRETARIO	Lic. Mario René Ruano Torres
EXAMINADOR	Lic. Erik Roberto Flores López

Guatemala, 15 de marzo 2010.

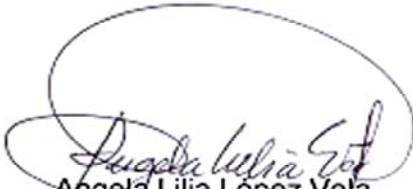
Licenciado:  
José Rolando Secaida  
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su Despacho.

Señor Decano:

De conformidad con la providencia **DIC.AUD. 265-2009** emitida por la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas de fecha 30 de octubre 2009, fui designada como asesora de tesis de la estudiante Betsy Marysol Quiñónez López carnet No. 200419215, quien efectuó la investigación del punto de tesis titulado: **"LA PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA INTERPOSICIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVO Y JURISDICCIONAL DE UNA EMPRESA PROCESADORA DE ALIMENTOS POR EL COBRO DE IMPUESTOS, MULTAS Y RECARGOS PROVENIENTES DE LA AUDITORÍA EFECTUADA POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"**, me permito informarle que he procedido a revisar el contenido de dicho estudio, el cual cumple con las normas y requisitos académicos necesarios y exigidos por la Universidad de San Carlos, además de constituir un buen aporte tanto para los estudiantes como para catedráticos interesados en conocer el tema en mención

A mi criterio, el presente trabajo se encuentra concluido a satisfacción, por lo que me permito recomendarle a usted que se apruebe el presente trabajo de tesis para sustentar el Examen Privado de Tesis previo a optar al título universitario de Contadora Pública y Auditora en el grado académico de Licenciada.

Atentamente,



Angela Lilia López Vela  
Contador Público y Auditor  
Colegiado No. 567



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 95-2010 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 26 de abril de 2010 y el trabajo de Tesis denominado: "LA PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA INTERPOSICIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVO Y JURISDICCIONAL DE UNA EMPRESA PROCESADORA DE ALIMENTOS POR EL COBRO DE IMPUESTOS, MULTAS Y RECARGOS PROVENIENTES DE LA AUDITORIA EFECTUADA POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA", que para su graduación profesional presentó el estudiante **BETSY MARYSOL QUIÑÓNEZ LÓPEZ**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

**"D Y ENSEÑAD A TODOS"**

  
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO



  
LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES  
DECANO



Smp.

## DEDICATORIA

- A DIOS Y A LA VIRGEN:** Por iluminarme en mí camino.
- A MIS PAPÁS:** Teniente y Lic. Rodolfo Quiñónez Mendoza y Maestra de Educación Primaria Urbana Rural María Ruth Noemí López de Quiñónez gracias por su apoyo y esfuerzo, para que pudiera alcanzar mí meta, con este triunfo les brindo un poco de todo lo que me han dado.
- A MIS HERMANAS:** Nancy, Zoyly y Esthefany con amor y cariño.
- A MI SOBRINA:** Myshell Francly Cano Quiñónez con mucho cariño.
- A:** Daniel y Sofía gracias por su apoyo.
- A:** Mis abuelitos (+), primas, primos, tías, tíos, cuñados y a todos en general gracias.
- A MIS AMIGAS Y AMIGOS:** Con mucho cariño y aprecio, gracias por su apoyo incondicional.
- A MI TÍA Y ASESORA:** Licda. Ángela López Vela, gracias por el tiempo invertido y por la ayuda brindada.
- A MI SUPERVISOR DE TESIS:** Lic. Francisco Israel Ayala Morales, gracias por su tiempo y por sus sabios consejos.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Económicas.
- A:** Usted por ser parte de este triunfo.

## ÍNDICE

	<b>Página</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>i</b>
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>EMPRESA PROCESADORA DE ALIMENTO PARA ANIMALES</b>	
1.1. Empresa	1
1.2. Antecedentes históricos	1
1.3. Definición	1
1.4. Finalidad	2
1.5. Objetivo	2
1.6. Constitución legal	2
1.7. Aspectos fiscales y legales	3
1.8. Organización administrativa	4
1.8.1. Departamento de auditoría interna	5
1.8.2. Departamento de contabilidad	6
1.8.3. Departamento de compras	6
1.8.4. Departamento de ventas	6
1.8.5. Departamento de producción	7
1.8.6. Departamento de inventarios	7

1.8.7. Departamento de recursos humanos	8
1.8.8. Departamento de tesorería	8
1.8.9. Departamento de informática	8
1.8.10. Organigrama empresa de alimentos balanceados	9
1.9. Descripción de los procesos	9
1.9.1. Producción	9

## **CAPÍTULO II**

### **SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

2.1. Definición	12
2.1.1. Visión	12
2.1.2. Misión	12
2.2. Objetivo estratégico general	13
2.3. Marco legal	13
2.3.1. Domicilio	13
2.3.2. Patrimonio y recursos	13
2.3.3. Auditorías a la institución	14
2.3.4. Adquisiciones y contrataciones	14
2.4. Competencia administrativa	14
2.5. Organización	15



2.5.1. Clasificación de funciones, órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria	15
2.5.1.1. Funciones de dirección	15
2.5.1.2. Funciones normativas sustantivas	16
2.5.1.3. Funciones de coordinación	17
2.5.1.4. Funciones de apoyo técnico	17
2.5.1.5. Funciones de gestión de recursos	19
2.5.1.6. Funciones de ejecución	21
2.5.1.7. Funciones de asesoría	23
2.5.1.8. Función de auditoría interna	24
2.6. Jurisdicción administrativa tributaria	26
2.7. Competencia por razón de materia	27

### **CAPÍTULO III**

#### **CÓDIGO TRIBUTARIO**

3.1. Definición de tributo	29
3.2. Potestad tributaria	30
3.3. Finalidad de los tributos	30
3.4. Características de los tributos	31
3.5. Obligación tributaria	31

3.5.1. Elementos de la obligación tributaria	32
3.5.1.1. Elemento personal	32
3.5.1.2. Elemento hecho imponible o hecho generador	34
3.5.1.3. Elemento objetivo u objeto impositivo	34
3.5.1.4. Base imponible	35
3.5.1.5. Elemento cuantitativo	35
3.5.1.6. Elemento temporal	35
3.5.2. Extinción de la obligación	35
3.5.2.1. Pago	36
3.5.2.2. Compensación	36
3.5.2.3. Confusión	36
3.5.2.4. Condonación o remisión	37
3.5.2.5. Prescripción	37
3.6. Clasificación de los tributos	39
3.6.1. Impuestos	39
3.6.1.1. Características de los impuestos	40
3.6.1.2. Principios de los impuestos	40
3.6.1.3. Clasificación de los impuestos	41
3.6.1.3.1. Impuestos directos	41

3.6.1.3.1.1. Ventajas de los impuestos directos	42
3.6.1.3.1.2. Desventajas de los impuestos directos	42
3.6.1.3.2. Impuestos indirectos	43
3.6.1.3.2.1. Ventajas de los impuestos indirectos	43
3.6.1.3.2.2. Desventajas de los impuestos indirectos	43
3.6.2. Arbitrio	44
3.6.2.1. Características de los arbitrios	44
3.6.3. Contribución especial y contribución por mejoras	44
3.7. Principios constitucionales aplicables en materia tributaria	45
3.7.1. Principio de legalidad y reserva de ley	45
3.7.2. Principio de capacidad de pago	46
3.7.3. Principio de generalidad	47
3.7.4. Principio de igualdad	47
3.7.5. Principio de irretroactividad de la ley	47
3.7.6. Principio de defensa	48
3.7.7. Principio de no confiscación	48
3.7.8. Principio de confidencialidad	49
3.8. Procedimiento administrativo tributario	49
3.8.1. Etapas del procedimiento administrativo tributario	50

3.9.	Proceso tributario	51
3.10.	Importancia del proceso tributario	51
3.11.	Diferencias entre proceso y procedimiento tributario	52
3.12.	Procedimientos ante la Administración Tributaria	52
3.12.1.	Procedimiento de consulta	53
3.12.2.	Determinación de la obligación tributaria	54
3.12.2.1.	Determinación por el contribuyente	54
3.12.2.2.	Determinación de oficio	55
3.12.3.	Procedimiento administrativo iniciado por el contribuyente	56
3.12.4.	Procedimiento que se inicia de oficio por la Administración Tributaria	57
3.12.4.1.	Formulación y notificación de ajustes	58
3.12.4.2.	Audiencia	61
3.12.4.3.	Medios de prueba	62
3.12.4.4.	Diligencias para mejor resolver	63
3.12.4.5.	Plazo para dictar resolución	63
3.12.4.6.	Requisitos de la resolución	64
3.12.4.7.	Medidas para mejor resolver	65
3.13.	Memorial de defensa del contribuyente	65
3.13.1.	Parte introductoria	66

3.13.2. Cuerpo o parte expositiva	67
3.13.3. Parte final o petitorio	67

## **CAPÍTULO IV**

### **RECURSOS ADMINISTRATIVO Y JURISDICCIONAL**

4.1. Recurso administrativo	69
4.1.1. Ventajas del recurso administrativo	70
4.1.2. Desventajas del recurso administrativo	71
4.1.3. Características del recurso administrativo	71
4.1.4. Elementos que intervienen	72
4.2. Clases de recursos administrativos	73
4.2.1 Enmienda y nulidad	73
4.2.1.1. Plazo para la interposición	74
4.2.1.2. Procedencia de la enmienda del trámite	74
4.2.1.3. Procedencia de la nulidad de actuaciones	74
4.2.1.4. Plazo para resolver	75
4.2.2. Recurso de revocatoria	75
4.2.2.1. Fundamento legal	75
4.2.2.2. Procedencia	76
4.2.2.3. Procedimiento	76

4.2.2.4. Trámite del recurso	78
4.2.2.5. Resolución del recurso	78
4.2.2.6. Plazo para notificar	79
4.2.2.7. Agotamiento de la vía administrativa	80
4.2.3. Ocurso	80
4.2.3.1. Procedencia	80
4.2.3.2. Procedimiento	81
4.2.3.3. Trámite y resolución	81
4.2.4. Recurso de reposición	82
4.2.4.1. Fundamento legal	82
4.2.4.2. Procedencia	82
4.2.4.3. Procedimiento	83
4.2.4.4. Trámite del recurso	83
4.2.4.5. Resolución del recurso	84
4.2.4.6. Silencio administrativo	84
4.3. Recurso jurisdiccional	86
4.3.1. Jurisdicción contencioso-administrativa	86
4.3.2. Proceso contencioso administrativo	87
4.3.3. Características del contencioso administrativo	87

4.3.4. Elementos del contencioso administrativo	88
4.3.5. Tribunal de lo contencioso administrativo	89
4.3.6. Naturaleza jurídica del contencioso administrativo	91
4.3.7. Procedencia del contencioso administrativo	91
4.3.8. Plazo de interposición	92
4.3.9. Características de la resolución administrativa	93
4.3.10. Improcedencia del contencioso administrativo	94
4.3.11. Demanda	94
4.3.11.1. Requisitos de la demanda	95
4.3.12. Emplazamiento	97
4.3.13. Rebeldía	97
4.3.14. Apertura a prueba	98
4.3.15. Vista	98
4.3.16. Sentencia	99
4.3.16.1. Contenido de la sentencia	99

## **CAPÍTULO V**

### **CAUSAS POR LAS QUE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FORMULA AJUSTES SIN BASE TÉCNICA NI LEGAL**

5.1. Desconocimiento del proceso productivo de una empresa	102
--	-----

5.1.1. Diferencia en la determinación de los costos de un comerciante y un industrial	107
5.1.2. Concepto de costo	111
5.1.3. Costos fabriles y no fabriles	112
5.1.4. Costo total	113
5.1.4.1. Costo de producción	113
5.1.4.2. Costo de distribución	115
5.1.4.3. Otros gastos	115
5.1.4.4. Precio de venta	116
5.1.4.5. Costo unitario de producción	117
5.1.4.5.1. Componentes del costo unitario	118
5.1.4.6. Diferencia entre costo y gasto	119
5.2. Desconocimiento de la clasificación de cuentas	120
5.2.1. Cuentas que integran el proceso productivo	122
5.2.1.1. Libros de cuentas	122
5.2.1.2. Cédula del costo de producción	123
5.2.2. Cuentas administrativas	124
5.2.2.1. Gastos de administración	124
5.3. Emisión de las resoluciones a los recursos interpuestos	125
5.3.1. Perfil profesional de la asesoría del directorio	126



5.4.	Resolución de los recursos interpuestos	127
5.4.1.	Fuerza legal de los criterios del directorio de la SAT	128
5.4.2.	Imparcialidad de la Superintendencia de Administración Tributaria	129
5.5.	Comprobación de la hipótesis	132

## **CAPÍTULO VI**

### **CASO PRÁCTICO**

#### **LA PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA INTERPOSICIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVO Y JURISDICCIONAL DE UNA EMPRESA PROCESADORA DE ALIMENTOS POR EL COBRO DE IMPUESTOS, MULTAS Y RECARGOS PROVENIENTES DE LA AUDITORÍA EFECTUADA POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

6.1.	Participación del Contador Público y Auditor	133
6.2.	Antecedentes del caso	135
6.3.	Auditoría efectuada por la Superintendencia de Administración Tributaria	138
6.4.	Impugnación de los ajustes o evacuación de audiencia	168
6.5.	Resolución de la evacuación de audiencia	182
6.6.	Recurso de revocatoria	196
6.7.	Esquema del proceso contencioso administrativo	212

<b>CONCLUSIONES</b>	218
<b>RECOMENDACIONES</b>	221
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	224
<b>ANEXOS</b>	

## ÍNDICE DE ANEXOS

1. Procedimiento administrativo tributario por determinación de ajustes formulados
2. Diferencias entre los recursos administrativos y jurisdiccionales
3. Recurso de revocatoria
4. Procedimiento para interponer el recurso de revocatoria
5. Ocurso
6. Procedimiento para interponer el ocurso
7. Recurso de reposición
8. Recurso o proceso contencioso administrativo
9. Recurso de casación

## INTRODUCCIÓN

La Superintendencia de Administración Tributaria con base en su Ley Orgánica, tiene por objeto ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Para poder cumplir con el objetivo establecido en la ley de su creación mencionado anteriormente, es preciso que en el ejercicio de su función recaudadora y fiscalizadora de la tributación del país, se base en la jerarquización de la ley, como es el cumplimiento de los principios constitucionales en que fundamenta la tributación, los cuales se desarrollan en las leyes tributarias que gravan la economía de los particulares, los que no debe violar ni tergiversar, porque el hacerlo constituye inconstitucionalidad que debe ser juzgada por las instancias correspondientes.

El contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria, debe por imperativo legal, cumplir con lo establecido en las leyes tributarias conforme al ámbito en el que desarrolle sus operaciones de naturaleza mercantil, profesional, industrial, etc., cuando cumpla con los supuestos que generen la obligación de pago del impuesto.

Como una respuesta a la continúa exigencia de las empresas, el Contador Público y Auditor independiente ha diversificado sus servicios profesionales, siendo parte de dicha diversificación, la asesoría en lo que se refiere a la rama fiscal. Generalmente los ajustes que realiza la Administración Tributaria, los detecta a través de los registros contables del contribuyente, materia que continuamente está siendo revisada por el Contador Público y Auditor, lo que le permite analizar y entender los ajustes fiscales. Además, cuenta con

conocimientos suficientes para entender y utilizar adecuadamente el contenido del Código Tributario.

Por lo tanto, el Contador Público y Auditor como asesor, tiene un amplio conocimiento sobre la actividad de una empresa, y su formación académica lo define como experto en materia contable, lo cual permite que entienda perfectamente cualquier ajuste que la Administración Tributaria le formule.

Ya que la Superintendencia de Administración Tributaria, posee facultades para la fiscalización de los registros contables del contribuyente, en el desarrollo de su actividad fiscalizadora, normalmente se generan dudas por errores u omisiones voluntarias o involuntarias, cometidas por el contribuyente en sus registros y que afectan o han afectado las bases para la determinación de impuestos, los cuales al ser detectados por la Administración Tributaria, son motivo para que, por la vía administrativa o judicial se exija al contribuyente el pago de los impuestos dejados de enterar.

De acuerdo a lo anterior, el Contador Público y Auditor presta con mucho éxito a las empresas, asesoría en impugnaciones ante la Administración Tributaria. Uno de los factores que orienta a que este servicio pueda ser prestado por parte del auditor, es que su formación profesional lo denomina como un experto en materia contable y en materia fiscal.

Por lo expuesto, y con el objeto de contribuir con un tema novedoso y de actualidad para que sea utilizado de guía para los estudiantes de la contaduría pública y auditoría, para el enriquecimiento de sus conocimientos, y para llevar a

cabo una adecuada defensa del contribuyente, la tesis, como resultado de una investigación documental, sobre las causas desde el punto de vista tributario, en las que un Contador Público y Auditor debe participar en la interposición de los recursos administrativo y jurisdiccional, se estructuró en seis capítulos, los cuales sustentan lo siguiente:

El capítulo I, describe a la empresa procesadora de alimentos para animales, objeto de estudio, en cuanto a su finalidad, objetivos, organización, y estructura de la misma, definiendo en dicho apartado las funciones de los departamentos que integran la empresa. De igual forma, aunque concisamente, se detallan los procesos que realiza la empresa. Además, se señala la constitución y los aspectos legales de la misma, básicos para determinar sus obligaciones tributarias ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria es tratada en el capítulo II, determinando sus cualidades como entidad estatal descentralizada, y referenciando el marco legal de la misma. Por otra parte se señala la clasificación de las funciones, órganos y dependencias que llevan a cabo el cumplimiento de las atribuciones de la entidad. Conjuntamente a lo anteriormente mencionado, se hace referencia de la jurisdicción administrativa con que cuenta la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que ha sido asignada por el Estado y con la cual ejerce su potestad, para decidir sobre las solicitudes o reclamaciones, originadas por sus propios actos administrativos tributarios. Para concluir con dicho capítulo, se nombran los tributos que son administrados por la entidad estatal descentralizada, los cuales marcan la competencia por razón de materia de la misma.

El capítulo III, se refiere a lo normado en el Código Tributario, partiendo de lo general a lo específico, ya que, se describen los conceptos básicos inmersos en el proceso y el procedimiento tributario. Se citan los principios constitucionales, aplicables en materia tributaria, los que constituyen la base de la defensa del contribuyente. Los procedimientos ante la Administración Tributaria, tanto el iniciado por el contribuyente como el iniciado por dicha entidad se dan a conocer, señalando los pasos a seguir para llevar a cabo los mismos. Se aborda el memorial de impugnación y oposición del contribuyente, el que es parte fundamental de la investigación, por llevar a cabo la defensa del mismo.

Por constituir los medios legales a los que puede recurrir el contribuyente, tanto en la vía administrativa como en la vía jurisdiccional, los recursos administrativo y jurisdiccional, se describen en el capítulo IV, definiendo los recursos citados, su fundamento legal, su procedencia, el procedimiento a seguir para interponer los recursos, así como las formas en que puede manifestarse la resolución del mismo.

En el capítulo V, se especifican las causas por las cuales la Superintendencia de Administración Tributaria formula ajustes sin base técnica ni legal, por ello se describe que es un ajuste y cuáles son las bases para formular el mismo. estas causas dieron origen al problema de investigación; esto en cuanto al desconocimiento del proceso productivo de una empresa, porque no se diferencia con claridad cómo se determina el costo de ventas en la contabilidad comercial y en la contabilidad de costos; el desconocimiento de la clasificación de las cuentas administrativas y las que integran el proceso productivo; la emisión del recurso de revocatoria interpuesto es resuelto por el Directorio de la Administración Tributaria con la asesoría específica de la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio, este órgano asesor se encuentra integrado en su mayoría

por profesionales de las ciencias jurídicas y sociales careciendo los integrantes de sólidos conocimientos contables.

Para concluir la investigación, en el capítulo VI, se presenta un caso práctico, en el que se puso en práctica lo señalado en el marco teórico de la investigación, enmarcando la participación del Contador Público y Auditor; la auditoría efectuada por la Superintendencia de Administración Tributaria a la empresa objeto de estudio, la evacuación de audiencia que norma el Código Tributario, así como la resolución que confirma los ajustes que dieron origen a la interposición del recurso de revocatoria que fue presentado por el contribuyente, haciendo uso de su derecho de defensa con la asesoría del Contador Público y Auditor; para efectos ilustrativos se presenta el esquema del proceso o recurso de lo contencioso administrativo, el cual surge cuando se agote la vía administrativa; es decir, que exista un resolución desfavorable del recurso de revocatoria por parte del directorio de la entidad fiscalizadora; en el mencionado esquema, se describen las partes que debe contener la demanda y el segmento o la parte en donde se considera de vital importancia la participación del Contador Público y Auditor, que contribuirá en gran parte en una adecuada defensa del contribuyente.

Con relación a los métodos de investigación utilizados en el presente trabajo, se mencionan los siguientes: el analítico, el sintético y el deductivo; además, se empleó la técnica de investigación bibliográfica y documental, a través de las cuales se seleccionó y se sintetizó convenientemente la información, así como otras técnicas de auditoría empleadas en la investigación.



Sobre la base del contenido de la investigación realizada, se presentan las conclusiones y recomendaciones a las que se logró arribar.

Este trabajo entre uno de sus objetivos pretende evidenciar la importancia que tiene el Contador Público y Auditor al involucrarse en el tema tributario para asesorar a sus clientes en forma eficiente y eficaz ante la Administración Tributaria, en la vía administrativa y en la defensa en la vía jurisdiccional.

## **CAPÍTULO I**

### **EMPRESA PROCESADORA DE ALIMENTO PARA ANIMALES**

#### **1.1. Empresa**

“Es la unidad económico-social con fines de lucro, en la que el capital, el trabajo y la dirección se coordinan para realizar una producción socialmente útil, de acuerdo con las exigencias del bien común. Los elementos necesarios para formar una empresa son: capital, trabajo, recursos materiales y humanos”. (26:1)

#### **1.2. Antecedentes históricos**

La unidad de análisis, es una empresa industrial guatemalteca con más de cinco años de existencia, produce alimentos harinosos y peletizados para pollos, gallinas ponedoras, pollitos de un día, cerdos, ganado vacuno, y perros; para cubrir las necesidades y exigencias de los clientes.

Para el desarrollo de su proceso productivo, cuenta con una planta de producción ubicada en el kilómetro 70 carretera a Palín-Escuintla, que cubre la producción que se presenta.

#### **1.3. Definición**

La industria procesadora de alimentos balanceados para animales, es aquella que se dedica a producir alimentos concentrados para animales. Utilizando principalmente como materias primas: maíz, harina de soya, carbonato de calcio granulado, carbonato de calcio fino, nitromax 50, micro bost, cygro, dyclamax, abatec 15%, toxisorb.

La misión de la empresa se enfoca a: “Proveer alimentación nutritiva de calidad a precios competitivos”.

En cuanto a su visión, consiste en: “Crecer inteligentemente, consolidando y diversificando las operaciones a Centroamérica”.

#### **1.4. Finalidad**

La finalidad de la industria procesadora de alimentos balanceados, consiste en satisfacer las necesidades del mercado, compitiendo con productos de calidad, obteniendo como retribución a sus esfuerzos, la ganancia de la inversión.

#### **1.5. Objetivo**

El objetivo de la industria procesadora de alimentos balanceados, es el de producir alimentos de calidad que puedan competir en el mercado de América Central, obteniendo una utilidad dentro de las condiciones de mercado de capital.

#### **1.6. Constitución legal**

La empresa está organizada como una sociedad anónima, la asamblea general de accionistas es el órgano más alto de su estructura organizativa, y está integrado por socios y fundadores de la empresa.

Pertenece al grupo de empresas industriales de consumo final, importa los productos que vende en un noventa por ciento (90%).

Fue constituida el 01 de febrero de 2002, con un capital autorizado de cien mil quetzales (Q. 100,000.00) representado por 1,000 acciones comunes de igual valor indivisible y de la misma clase, que confieren iguales derechos con valor nominal de cien quetzales (Q. 100.00) cada una; a la fecha el capital está suscrito y pagado en su totalidad.

### **1.7. Aspectos fiscales y legales**

En sus aspectos legales según la jerarquización de la ley tiene supremacía la Constitución Política de la República de Guatemala; y el Código de Comercio que tipifica a toda entidad mercantil, como persona individual o jurídica. En materia tributaria, para normar las relaciones entre la empresa y la Superintendencia de Administración Tributaria, se rige por lo establecido en el Código Tributario.

En lo que se refiere a la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), la empresa objeto de estudio se encuentra bajo el régimen optativo (31%), sobre la utilidad que obtenga al final del período. De la compra y venta del giro normal de la entidad surge el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el cual se declara mensualmente; el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz trimestralmente cuando proceda, este último se aplica para el período histórico que abarca la investigación, no obstante, en la actualidad se encuentra vigente lo establecido en la Ley del Impuesto de Solidaridad (ISO).

Cuando la empresa emite, suscribe y otorga documentos que contengan actos o contratos especificados en la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, se encuentra afecta al pago de dicho impuesto.

De las inversiones que la empresa pueda realizar a plazo fijo con los bancos del sistema, en las que obtiene ingresos por concepto de intereses procederá el impuesto sobre productos financieros. Así mismo, procede el pago del Impuesto sobre Circulación de Vehículos, en este caso terrestres, ya que la empresa utiliza vehículos tanto para la producción como para la venta del producto.

Respecto al ámbito laboral, la empresa realiza contratos de trabajo y lleva libro de salarios como lo señala el Código de Trabajo. Así mismo, la empresa y los trabajadores, se encuentran inscritos en el régimen de seguridad social.

En el reparto de utilidades obtenidas, se observan las reglas establecidas en los incisos primero y segundo del artículo 33 del Código de Comercio.

De las utilidades netas de cada ejercicio se separa anualmente el 5% para formar la reserva legal.

En resumen, la legislación que le es aplicable, es toda aquella que regula la actividad mercantil en Guatemala.

### **1.8. Organización administrativa**

Se encuentra organizada de la siguiente manera:

- Asamblea de accionistas
- Consejo de administración, integrado por el presidente, vicepresidente, secretario y tesorero; el presidente del consejo se desempeña como gerente general

- Departamento de auditoría interna
- Departamento de contabilidad
- Departamento de compras
- Departamento de ventas
- Departamento de producción
- Departamento de inventarios
- Departamento de recursos humanos
- Departamento de tesorería
- Departamento de informática

#### **1.8.1. Departamento de auditoría interna**

El personal de este departamento se encarga de dar asesoría administrativa y financiera al consejo de administración-gerencia general, en la toma de decisiones que se presenten, también fiscaliza a todos los departamentos a través de la revisión de los procedimientos de cada uno de ellos, velando porque se realicen en forma adecuada.

El personal del departamento de auditoría debe elaborar los programas de trabajo de acuerdo a las necesidades de control existente dentro de la empresa, incluyendo en sus funciones la redacción y elaboración de informes del cumplimiento o no de los procedimientos establecidos.

### **1.8.2. Departamento de contabilidad**

Es el encargado de concentrar todas las operaciones realizadas en los distintos departamentos de la empresa; para generar de manera oportuna, confiable y consistente, y de acuerdo a normas internacionales de información financiera, la información contable producto de las distintas operaciones y transacciones de la empresa, producto reflejado en los estados financieros de la misma.

### **1.8.3. Departamento de compras**

Es el encargado del abastecimiento de insumos para los distintos departamentos de la empresa, debe buscar precios bajos y las condiciones de calidad necesarias para no interrumpir el desarrollo de las actividades, para dotar a la empresa de los elementos necesarios para el normal desarrollo de las actividades de compra nacional y de importación.

Cuenta con un jefe de compras, que se encarga de supervisar las funciones de los asistentes de compras y brindar el apoyo necesario al gerente del departamento. Los asistentes de compras, realizan cotizaciones, con el objetivo de adquirir materiales y equipos, solicitudes de compra de cada departamento y la emisión de órdenes de compra.

### **1.8.4. Departamento de ventas**

Tiene como función primordial vender y comercializar el alimento para animales, a través de sus diferentes secciones que lo conforman; las cuales se describen a continuación:

➤ **Sección de vendedores**

Está conformada por vendedores, cuya función principal es la atención, asesoría a los clientes y público en general que requiera del producto.

➤ **Sección de distribución**

Esta sección se encarga de la distribución de pedidos a todas las distribuidoras y clientes en los diferentes departamentos del país.

➤ **Sección de mercadeo**

La promoción del servicio comprende campañas publicitarias en los diferentes medios de comunicación; periódico, radio y televisión necesarios para incrementar las ventas.

### **1.8.5. Departamento de producción**

Es el encargado de formular y desarrollar los métodos más adecuados para la elaboración de los productos, al suministrar y coordinar: mano de obra, equipo, instalaciones, materiales, y herramientas requeridas.

### **1.8.6. Departamento de inventarios**

Está constituido por las materias primas y materiales, abastecimientos, suministros, productos terminados y en proceso de fabricación, mercadería en tránsito y bienes o mercancía en poder de terceros al término de un período contable. Se encarga de garantizar el abasto suficiente de los artículos y productos recurrentes, así como el adecuado manejo y custodia de los mismos.



#### **1.8.7. Departamento de recursos humanos**

En este departamento se lleva a cabo el reclutamiento y capacitación del personal que laborará en la empresa.

Éste se encarga de promociones al personal, altas y bajas a empleados, cálculo de prestaciones laborales, vacaciones, planillas del I.G.S.S., informe estadístico anual para la inspección general de trabajo y velar por la recreación y cualquier otro tipo de incentivo que ayude a mejorar el desempeño de las labores correspondientes.

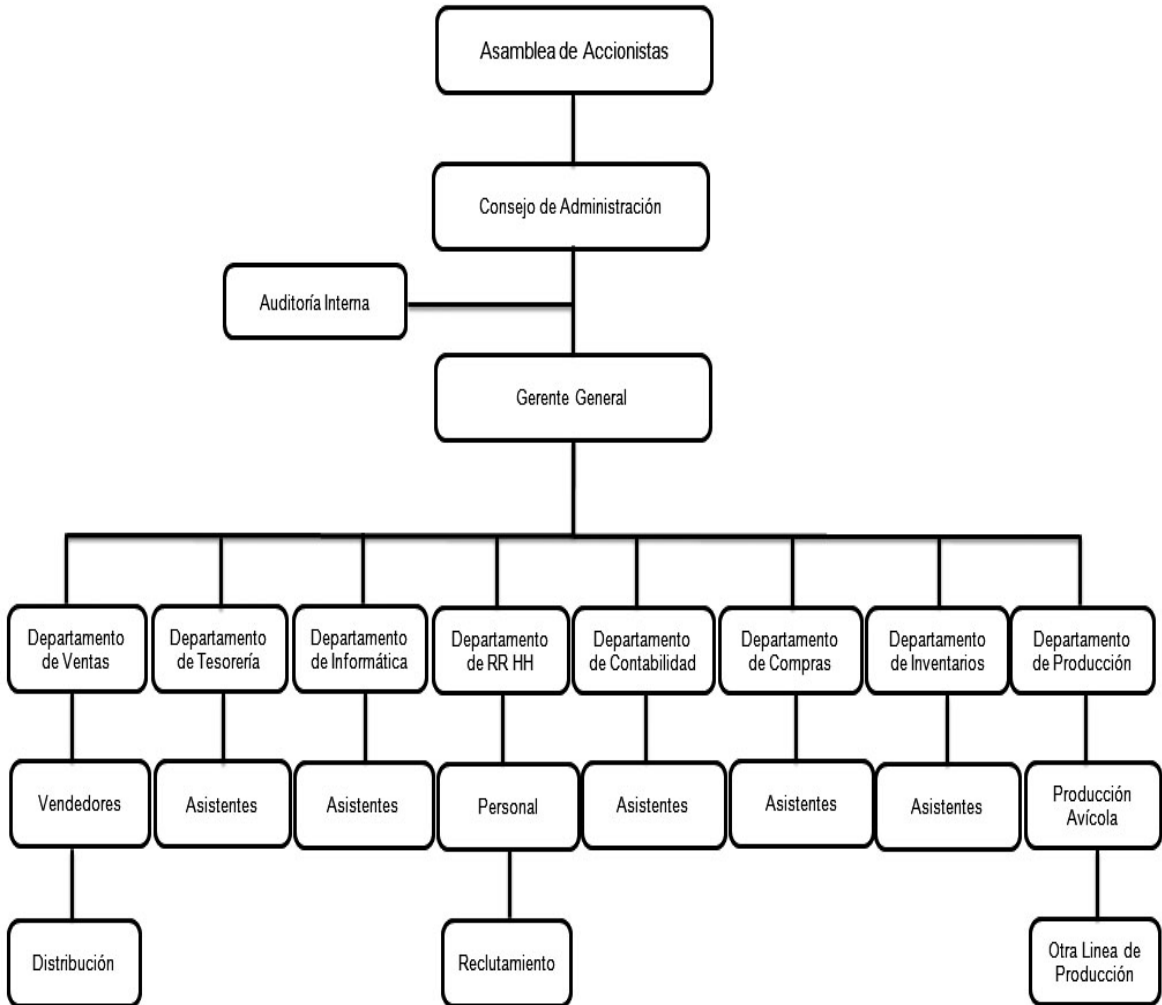
#### **1.8.8. Departamento de tesorería**

Una de las principales funciones de este departamento es el control y manejo de los recursos financieros de la empresa, a través de la recepción de efectivo y cheques provenientes de las ventas. El personal que trabaja en esta área, se encarga de la emisión de los cheques de pago de proveedores, tanto locales como del exterior, previa documentación de soporte la cual debe estar debidamente autorizada.

#### **1.8.9. Departamento de informática**

Tiene a su cargo el personal capacitado e idóneo dentro de la organización administrativa de la empresa, que proporciona asesoría y soporte técnico relacionado con equipo de computación en lo referente al software y hardware.

### 1.8.10. Organigrama empresa de alimentos balanceados



## 1.9. Descripción de los procesos

### 1.9.1. Producción

El departamento de producción, es el encargado de producir la demanda de alimento balanceado, para cubrir el consumo de los clientes. La planta de producción cuenta con un jefe de producción, un supervisor, 5 encargados de

área y personal operativo, la cantidad de personal es acorde a la demanda de producto.

Está conformado por varias áreas de trabajo entre ellas: molienda, extrusión, micromezclas, macromezclas, mezcla, peletizado y ensaque, las cuales se describen a continuación:

**Molienda:** Sirve para moler ciertas materias primas logrando la reducción del tamaño de partículas de acuerdo a estándares establecidos por las necesidades de la empresa, entre los productos que pasan por este proceso se encuentran el maíz, la soya, y todos aquellos que por su volumen amerite el proceso.

**Extrusión:** Es un proceso utilizado en la producción de harina de soya integral para inactivar la tripsina. La cocción lograda con la extrusión también favorece la desnaturalización de las proteínas hacia formas primarias y aprovechables, y provoca la ruptura de las células vegetales permitiendo una mayor disponibilidad de los nutrientes.

**Micromezclas:** Es la encargada de mezclar los microingredientes, (vitaminas y minerales) el objetivo es la obtención de una combinación homogénea.

**Macromezclas:** Se encarga del pesaje de los ingredientes presentes en la fórmula en cantidades que no son pequeñas como para incluirlos en la micromezcla o suficientemente voluminosos para incluirlos en el área de consola (en cajas).

**Mezcla:** Su objetivo es hacer una combinación totalmente homogénea de todos los ingredientes en la fórmula, es decir, que todas las porciones de la mezcla posean un contenido nutritivo idéntico en cualquier punto donde se analice la muestra, garantizando que todos los ingredientes estén presentes en la misma proporción que indica la fórmula.

**Peletizado:** Es un proceso por el cual pequeñas partículas de alimento son forzadas a agregarse una con otra para formar un pellet. Para formar el pellet, es necesario que tanto la fuerza motriz como la presión, la humedad y el calor aplicado al alimento, se combinen de manera tal que el mismo se vuelva suficientemente plástico como para moldearse y compactarse hasta obtener una mayor densidad.

**Ensaque:** Entre las principales actividades de esta área se encuentran:

Las materias primas y alimentos balanceados para la venta se colocan en sacos, para lo cual se utiliza una ensacadora semiautomática cuyo ritmo es de 8 sacos por minuto con +/- 50 gramos de error. Después de que el saco sale cargado, se etiqueta y se cose para poder estibar los sacos en tarimas o directamente al transporte que lo requiera. Además, traslada diariamente materias primas ensacadas al área de macromezclas y finalmente limpiar las tolvas, elevadores y transportador aéreo de ensaque y la ensacadora.

## **CAPÍTULO II**

### **SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

#### **2.1. Definición**

El artículo 1 del Decreto número 1-98 del Congreso de la República, la define como: “Una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, para ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.

#### **2.1.1. Visión**

“Ser una institución moderna, con prestigio y credibilidad que administre con efectividad, integridad y transparencia el sistema tributario y aduanero, utilizando las mejores prácticas de la gestión tributaria, aduanera y administrativa, y que produzca valor para los ciudadanos, los contribuyentes, y sus empleados y funcionarios”. (29:7)

#### **2.1.2. Misión**

“Maximizar el rendimiento de los impuestos, aplicar oportuna e imparcialmente la legislación tributaria y aduanera, prestar servicio de alta calidad y facilitar el comercio, para contribuir a la competitividad de la economía y proveer al Estado de los recursos financieros necesarios para brindar servicios básicos y mayores oportunidades de desarrollo a los guatemaltecos”.(29:7)

## **2.2. Objetivo estratégico general**

“Aumentar el nivel de cumplimiento voluntario, logrando con ello un crecimiento sostenido de la recaudación tributaria, que permita proveer al Estado de los recursos financieros necesarios para cumplir con sus obligaciones constitucionales, mediante una gestión innovadora, efectiva y transparente, brindando un servicio de calidad a los contribuyentes, e incrementando la efectividad institucional de la misma”. (29:10)

## **2.3. Marco legal**

La ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, decreto del congreso de la república número 1-98, señala las cualidades que reúne la entidad y a continuación se describen las más importantes:

### **2.3.1. Domicilio**

La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene su domicilio principal en la oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala, aunque podrá fijar también su domicilio en cada una de las dependencias establecidas en cualquier lugar del territorio nacional. La denominación podrá abreviarse SAT.

### **2.3.2. Patrimonio y recursos**

La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene presupuesto propio y fondos privativos; se formularán, ejecutarán y liquidarán regidos por la Constitución Política de la República, la Ley Orgánica del Presupuesto y la Ley Orgánica de la SAT.

### **2.3.3. Auditorías a la institución**

De acuerdo a la Constitución Política de la República, la SAT estará bajo control de la Contraloría General de Cuentas de la Nación. El directorio podrá contratar adicionalmente auditorías externas que auditen las cuentas de la entidad, con cargo a su presupuesto.

### **2.3.4. Adquisiciones y Contrataciones**

La adquisición de suministros, bienes y materiales, así como la contratación de servicios que requiera la SAT se regirán por la Ley de Contrataciones del Estado.

## **2.4. Competencia administrativa**

Conforme el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, decreto número 1-98 del Congreso de la República, es objeto de dicha entidad, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia.

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

Los demás objetivos y funciones están señalados expresamente en la norma antes citada.

## **2.5. Organización**

El reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, acuerdo de directorio No.007-007, establece y desarrolla su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento.

### **2.5.1. Clasificación de funciones, órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria**

De acuerdo a lo anterior, el reglamento de la Superintendencia de Administración Tributaria, clasifica las funciones de la siguiente manera:

#### **2.5.1.1. Funciones de dirección**

Corresponden estas funciones a los órganos superiores responsables de definir, desarrollar y dirigir la política y directrices de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los órganos que realizan estas funciones son:

➤ **Directorio**

Es el órgano de dirección superior de la SAT; le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión de la institución.

➤ **Despacho del superintendente**

Es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor



nivel jerárquico de la SAT. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la institución.

#### **2.5.1.2. Funciones normativas sustantivas**

Corresponden estas funciones a las dependencias responsables de dictar y actualizar las normas relativas a las funciones sustantivas de la institución, así como definir criterios, medios, herramientas y orientaciones generales aplicables a la ejecución de las mismas, representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT.

Las dependencias que realizan estas funciones son:

➤ **Intendencia de aduanas**

Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia aduanera, como tal, será responsable de administrar el sistema aduanero guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala.

➤ **Intendencia de fiscalización**

Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, sustantivas y formales.

➤ **Intendencia de recaudación y gestión**

Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

➤ **Intendencia de asuntos jurídicos**

Es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad, y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil.

**2.5.1.3. Funciones de coordinación**

Corresponden estas funciones a las dependencias responsables de coordinar las funciones de ejecución, supervisando que las mismas se ejecuten de conformidad con la normativa establecida por las dependencias con funciones de normativa sustantiva, de apoyo técnico y de gestión de recursos, y cuando corresponda, identificar e informar la carencia de dicha normativa para que sea emitida. La dependencia que realiza esta función es la intendencia de coordinación de operaciones.

**2.5.1.4. Funciones de apoyo técnico**

Corresponden estas funciones a las dependencias responsables de brindar apoyo especializado a todas las dependencias con respecto al establecimiento,

emisión y divulgación de disposiciones, políticas, procesos generales, asesoría institucional, relaciones públicas, tecnología de información y fomento de la cultura tributaria.

Las dependencias que realizan estas funciones son:

➤ **Gerencia de planificación y desarrollo institucional**

Es la dependencia encargada de formular y coordinar la aplicación de herramientas y mecanismos de planificación, programación, evaluación y control de la gestión institucional, proporcionando información confiable y oportuna para la toma de decisiones y el desarrollo institucional.

➤ **Gerencia de informática**

Es la dependencia encargada de brindar asesoría, desarrollo y soporte en tecnología de información a los diferentes órganos y dependencias de la SAT.

➤ **Secretaría general**

Es la dependencia encargada de proponer la normativa para la emisión y registro de actos administrativos, así como del control, gestión, clasificación, archivo, catalogación, certificación, notificación, resguardo de expedientes y demás documentos oficiales que se encuentran en los distintos órganos y dependencias de la SAT. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la SAT.

➤ **Comunicación social externa**

Es la dependencia encargada de coordinar con las dependencias que corresponda, las acciones de información y divulgación de normas, requisitos y procedimientos a la población, a través de los medios de comunicación.

➤ **Cultura tributaria**

Es la dependencia encargada de planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

### **2.5.1.5. Funciones de gestión de recursos**

Corresponden estas funciones a las dependencias responsables de brindar seguridad institucional y de gestionar recursos financieros, administrativos y logísticos, a requerimiento de las dependencias de la institución, así como de emitir y divulgar políticas y procedimientos aplicables a su ámbito de especialización.

Las dependencias que realizan estas funciones son:

➤ **Gerencia general de gestión de recursos**

Es la dependencia encargada de administrar con transparencia, honestidad y efectividad los recursos de la SAT, además, dirige, coordina y evalúa el trabajo de las gerencias con funciones de gestión de recursos,

brinda un soporte especializado en materia financiera, administrativa y logística a todos los órganos y dependencias de la SAT, y asegura que dicho soporte responda a los objetivos y estrategias institucionales.

➤ **Gerencia de recursos humanos**

Es la dependencia encargada de administrar la planificación, organización, integración y desarrollo de los recursos humanos de la SAT, incluidos los sistemas, métodos, estrategias, programas, procedimientos e instrumentos que permitan el mejor aprovechamiento de las capacidades humanas.

➤ **Gerencia administrativa financiera**

Es la dependencia encargada de administrar con transparencia, honestidad y efectividad los recursos financieros de la SAT, los sistemas y procesos de presupuesto, contabilidad, tesorería y deuda pública, además, es la encargada de administrar eficientemente el sistema de adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios, su almacenamiento y registro. Así mismo, le corresponde preparar los instrumentos administrativos y financieros para la rendición de cuentas.

➤ **Gerencia de infraestructura**

Es la dependencia encargada de administrar los recursos de infraestructura física de la SAT; lo cual incluye su planificación, desarrollo, mantenimiento, reparación y supervisión.

➤ **Gerencia de seguridad institucional**

Es la dependencia encargada de establecer y administrar los sistemas de seguridad necesarios para resguardar la integridad de las personas, bienes y demás propiedades de la SAT, así como llevar a cabo la investigación de hechos ilícitos presuntamente cometidos por funcionarios o empleados en el ejercicio de sus funciones, o contra los intereses de la SAT.

**2.5.1.6. Funciones de ejecución**

Corresponden estas funciones a las dependencias encargadas de aplicar o ejecutar las directrices que definan los órganos y dependencias con funciones de dirección, de normativa sustantiva, de apoyo técnico y de gestión de recursos.

Las dependencias que realizan estas funciones son:

➤ **Gerencia de contribuyentes especiales grandes**

Es la dependencia responsable de brindar a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la Administración Tributaria como contribuyentes especiales grandes, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

➤ **Gerencia de contribuyentes especiales medianos**

Es la dependencia responsable de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la Administración

Tributaria como contribuyentes especiales medianos, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

➤ **Gerencias regionales**

Son las dependencias encargadas de la ejecución y control de las competencias de recaudación, verificación, supervisión, control y gestión, de acuerdo a las directrices emitidas por los órganos y dependencias con funciones de dirección, de normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos.

Las gerencias regionales son:

- Gerencia regional central
- Gerencia regional sur
- Gerencia regional occidente
- Gerencia regional nororiente.

➤ **Gerencia de atención al contribuyente**

Es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y, público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándole formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente.

➤ **Gerencia de orientación legal y derechos del contribuyente**

Adicionado por el artículo 1 del acuerdo de directorio número 10-2008 de la Superintendencia de Administración Tributaria. Es la dependencia encargada de velar porque los contribuyentes que así lo soliciten, reciban orientación legal en materia tributaria, sobre los derechos que les asisten conforme a la ley, reglamentos y otra normativa aplicable a la materia tributaria, siguiendo para el efecto los criterios emanados del directorio y los criterios institucionales debidamente establecidos.

**2.5.1.7. Funciones de asesoría**

Corresponde esta función a los órganos responsables de brindar asesoría a los órganos con funciones de dirección.

Los órganos que realizan estas funciones son:

➤ **Asesoría técnica del directorio**

Es el órgano responsable de asesorar al Directorio de la SAT y a sus integrantes en forma individual a requerimiento de los mismos. La asesoría técnica del directorio responde por sus actuaciones directamente ante el directorio.

➤ **Asesoría del superintendente**

Es el órgano encargado de proporcionar asesoría en las disciplinas que aquél requiera. Cuando el superintendente lo estime necesario, podrá



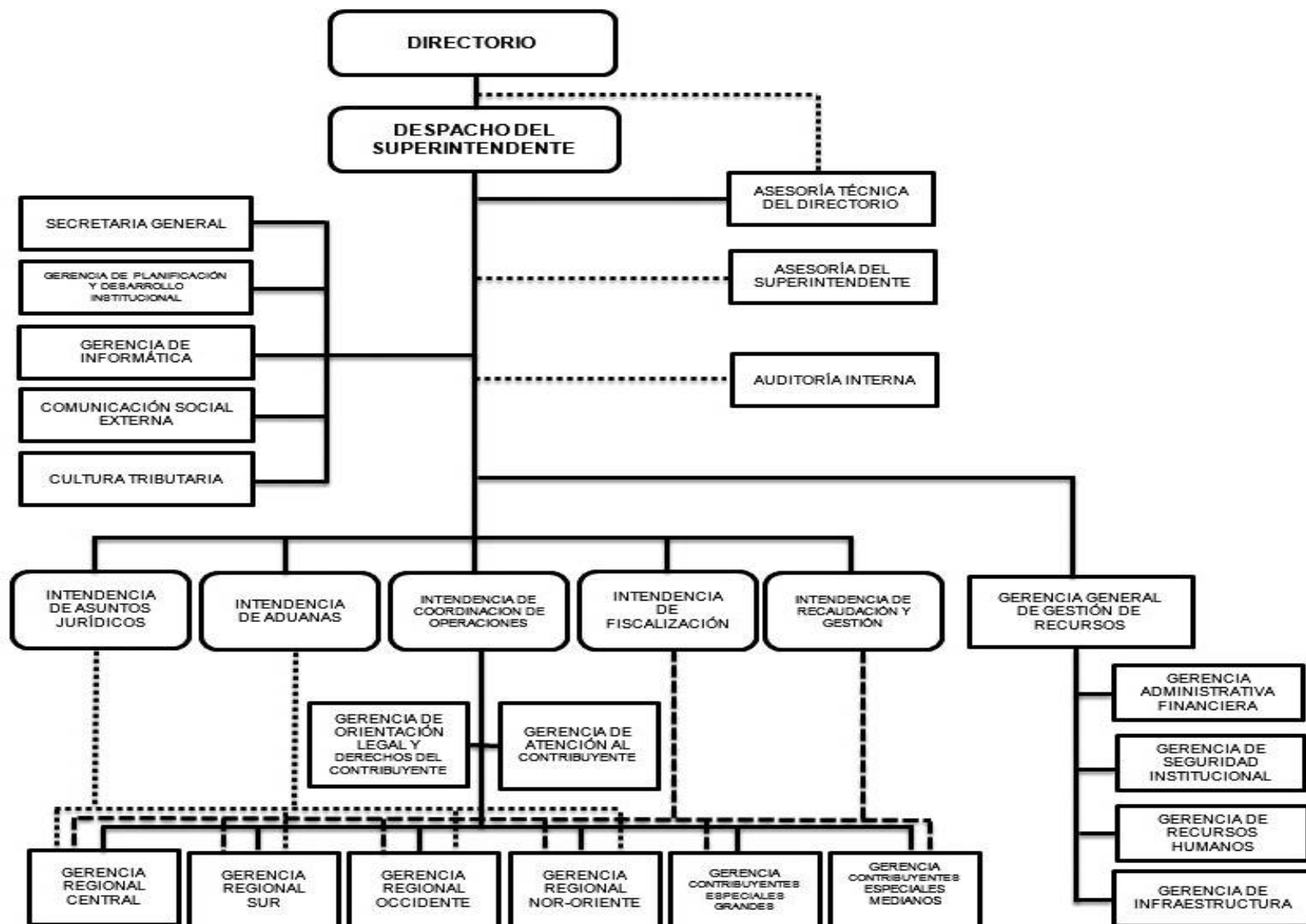
contratar los servicios de asesores específicos que dependerán directamente de su despacho.

#### **2.5.1.8. Función de auditoría interna**

Reformado por el artículo 2 del acuerdo de directorio número 10-2008 de la Superintendencia de Administración Tributaria. Corresponde esta función a la dependencia responsable de evaluar, vigilar y verificar los sistemas financiero, administrativo control interno y seguridad informática, así como investigar y controlar la gestión administrativa de los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria.

## ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

25



## **2.6. Jurisdicción administrativa tributaria**

De acuerdo al artículo 1 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, es la potestad de la Superintendencia de Administración Tributaria, para decidir sobre las solicitudes o reclamaciones, originadas por sus propios actos administrativos tributarios.

Esta jurisdicción es de naturaleza administrativa, la cuál es distinta a la jurisdicción que tienen los jueces del poder judicial.

Cada uno de los tres poderes del Estado tiene una determinada jurisdicción. El poder ejecutivo tiene jurisdicción de los asuntos administrativos que le conciernen; el poder legislativo tiene jurisdicción para la creación de leyes; y el poder judicial tiene jurisdicción para aplicar justicia.

La jurisdicción administrativa tributaria, es la atribución que el Estado le ha asignado a la SAT, para el conocimiento de los asuntos y pretensiones fundadas en preceptos de la legislación tributaria y derecho administrativo. Esta jurisdicción deviene en su aplicación para relaciones jurídicas administrativas, originadas por el poder estatal de recaudar impuestos.

Es preciso diferenciar la jurisdicción administrativa con la jurisdicción judicial; puesto que la Superintendencia de Administración Tributaria, no tiene la facultad de juzgar a un administrado, en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esto corresponde al Organismo Judicial.

Cuando la Superintendencia de Administración Tributaria, ejerce el poder tributario frente a los contribuyentes, debe hacerlo mediante los procedimientos establecidos en el Código Tributario, así como en las demás leyes fiscales; y respetando los principios legales que la Constitución ha establecido.

Todo acto administrativo y resolución de la Superintendencia de Administración Tributaria, no puede producir cosa juzgada, es por ello que, todo contribuyente tiene derecho de acudir ante un tribunal independiente, que pertenece al poder judicial, para hacer valer su derecho de legítima defensa. En efecto el tribunal de lo contencioso administrativo, mediante sus salas segunda y tercera, tiene la jurisdicción y competencia, para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado en materia tributaria.

## **2.7. Competencia por razón de materia**

Por razón de materia, la Superintendencia de Administración Tributaria, no tiene competencia para la recaudación del impuesto único sobre inmuebles, en los casos en que las municipalidades han adquirido la administración de dicho impuesto. Asimismo, la citada entidad descentralizada no fiscaliza el impuesto de herencias legados y donaciones, el cuál es administrado por el Ministerio de finanzas públicas.

“A continuación se citan los tributos que son administrados por la SAT, los cuales marcan la competencia por razón de materia de la citada entidad:”(27:1)

- Impuesto al valor agregado
- Impuesto sobre la renta

- Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, en la actualidad ley del impuesto de solidaridad
- Impuesto sobre productos financieros
- Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos
- Impuesto sobre pasajes aéreos internacionales
- Impuesto específico sobre la distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural
- Impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas
- Impuesto al tabaco y sus productos
- Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo
- Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos
- Impuesto específico a la distribución de cemento
- Derechos arancelarios.

## CAPÍTULO III

### CÓDIGO TRIBUTARIO

El pago de tributos se remonta al inicio de la civilización, ya que el hombre se dio cuenta que al vivir en comunidades, debía prestar ciertos servicios a favor del bien común. El mismo se inicio con contribuciones en especie o de servicios prestados.

Actualmente, los tributos constituyen la fuente principal de ingresos que obtiene el Estado para financiar su funcionamiento, y llevar a cabo las políticas sociales en seguridad, educación, cultura, deportes, salud y asistencia social, lo que garantiza el cumplimiento de los fines establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala; y cuyo fin supremo es la realización del bien común.

#### **3.1. Definición de tributo**

"Viene del latín tu, que significa lo que se tributa, tributo, contribución, impuesto, es lo que tributa al Estado o a corporaciones públicas, carga". (24:23)

"Constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales". (38:6)

**"Tributar:** Entregar el vasallo al señor, una cantidad en señal de reconocimiento del señorío. Pagar la cantidad determinada por las leyes o autoridades (o la exigida ilegalmente sobre todo por los ejércitos de ocupación), para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y otros gastos". (39:120)

En Guatemala, la definición legal la proporciona el Código Tributario en el artículo 9, en el cual establece que: “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”.

### **3.2. Potestad tributaria**

“Es la potestad que tiene el Estado de imponer cargas tributarias a los ciudadanos, siendo éste el único con dicha facultad y en consecuencia tiene la calidad de sujeto activo de la obligación tributaria, lo anterior a efecto de poder subsistir y de cobrarlo”. (33:16)

“El poder tributario, es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones conocidas como tributos a personas individuales y jurídicas o bienes de las mismas que se hallen en su jurisdicción, sea ésta territorial o no. El poder tributario, es inherente al Estado, nace y permanece con él, no puede ser objeto de cesión o delegación, la competencia tributaria es el derecho del Estado de hacer efectiva la prestación por parte de la población de los tributos, su base legal constitucional, se encuentra en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala”. (33:77)

### **3.3. Finalidad de los tributos**

En Guatemala se señala como fundamento jurídico de los tributos la necesidad de sufragar los gastos públicos. “Por gastos públicos, deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”. (38:103)

### **3.4. Características de los tributos**

Los tributos, se diferencian de otros ingresos obtenidos por el Estado por las siguientes características:

- Gravan una determinada capacidad económica.
- Representan la principal fuente de ingresos públicos.
- Generalmente son de carácter monetario, aunque en algunos países se contempla el pago con bienes no dinerarios.
- Se basan en ley.
- No tienen carácter confiscatorio.
- Se encuentran obligados al pago los ciudadanos y todos aquellos que tengan intereses económicos y patrimoniales en el territorio.

### **3.5. Obligación tributaria**

Llamada también relación jurídica tributaria, “Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”. (39:156)

El Código Tributario la define en su artículo 14 como: “Un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.



Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales”.

En Guatemala, los tributos en general son exigibles coactivamente y tienen prioridad sobre las otras obligaciones del deudor, en caso de liquidación o quiebra, de cualquier empresa del contribuyente, ya sea como persona individual o jurídica.

### **3.5.1. Elementos de la obligación tributaria**

El vínculo que constituye la obligación tributaria relaciona a los siguientes elementos:

#### **3.5.1.1. Elemento personal**

De acuerdo con la definición anterior en la obligación tributaria intervienen:

➤ **Sujeto activo**

El Código Tributario establece en el artículo 17: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.

➤ **Sujeto pasivo**

El artículo 18 del Código Tributario define: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”.

- **Contribuyente**

De acuerdo al artículo 21 del Código Tributario: Son contribuyentes, las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

- **Responsables**

La ley reconoce los siguientes:

- **Obligado por deuda ajena**

Son las personas que sin tener la calidad de contribuyentes, la ley les asigna el cumplimiento de las obligaciones tributarias o formales por cuenta ajena. (Artículo 25 Código Tributario)

- **Por representación**

Los que administren bienes de terceros, en su calidad de representantes, son responsables de las obligaciones tributarias derivadas de los bienes sujetos a su administración. (Artículo 26 Código Tributario)

- **Responsabilidad solidaria por adquisición de bienes y derechos**

Los que adquieren bienes por donación, patrimonios, adquisición de empresas por compra, fusión, transformación o absorción. (Artículo 27 Código Tributario)

- **Agentes de retención o de percepción**

Son las personas que intervienen en actos, contratos u operaciones, por los que la ley los obliga a retener (al pagar o acreditar a contribuyentes por actos gravados), o percibir el tributo correspondiente (las personas individuales y jurídicas obligadas por ley a percibir impuestos para enterarlos posteriormente al fisco). (Artículo 28 Código Tributario)

### **3.5.1.2. Elemento hecho imponible o hecho generador**

“Es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo; esta relación nace como consecuencia de un hecho que la ley tributaria contempla y cuyo acaecimiento sujeta al que realiza el hecho al pago del tributo”. (39:177)

El artículo 31 del Código Tributario, da el siguiente concepto: “Es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

### **3.5.1.3. Elemento objetivo u objeto impositivo**

“Los tributos persiguen una finalidad de carácter económico. Todo tributo lleva implícito en la ley que lo crea el objeto que persigue gravar, por lo que este elemento está constituido por la materia sobre la que recae el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo y que principalmente lo constituyen los actos humanos (prestaciones, servicios) y las cosas (materiales o inmateriales)”. (39:178)

#### **3.5.1.4. Base imponible**

“Cuando el hecho imponible acaece tácticamente, surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco una suma dineraria denominada “importe tributario”, pero para precisar la cuantía de este importe hay que darle un valor al elemento objetivo u objeto impositivo, pues dependiendo del valor que se le dé, así será el monto del impuesto a pagar, por tanto hay que darle un valor a la renta, al patrimonio, al capital, a los servicios prestados, etc”. (39:180)

#### **3.5.1.5. Elemento cuantitativo**

Sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria, mediante la aplicación del tipo fiscal correspondiente y por ello se le define como: “El parámetro que se utiliza para determinar, el monto del impuesto que el sujeto pasivo debe de pagar al sujeto activo, el que generalmente se determina en un tanto por ciento”. (39:180)

#### **3.5.1.6. Elemento temporal**

“Cada impuesto tiene establecido en la ley las fechas o épocas de pago, dichas fechas deben ser del conocimiento del sujeto pasivo para cumplir oportunamente con la obligación y así evitar el pago de multas e intereses”. (39:181)

### **3.5.2. Extinción de la obligación**

El artículo 35 del Código Tributario, regula como medios de extinción de la obligación tributaria los siguientes: pago, compensación, confusión, condonación o remisión, y prescripción. De manera concreta se hace referencia a los mismos.

### **3.5.2.1. Pago**

Es por excelencia el que le interesa a la Administración Tributaria, ya que el hecho de pagar el importe del impuesto, multas e intereses por parte de los contribuyentes o responsables, constituye la percepción de los recursos para el sostenimiento del aparato administrativo y los servicios sociales a que está obligado el Estado. (Artículos del 36 al 42 del Código Tributario)

### **3.5.2.2. Compensación**

Puede efectuarse de oficio o a petición de parte del contribuyente o responsable, la compensación procede en el caso de que la Administración Tributaria deba reintegrarle determinada cantidad de dinero al contribuyente o responsable; por ejemplo: retenciones del impuesto sobre la renta efectuadas demás y que conforme auditoría efectuada sean líquidas y exigibles, y a la vez el sujeto pasivo que debe impuesto al valor agregado; por lo que éste último solicita la compensación entre sí de dichos importes siempre que la cantidad que tenga que devolver la administración tributaria sea mayor que lo que deba pagar el contribuyente o responsable. (Artículos 43 y 44 del Código Tributario)

### **3.5.2.3. Confusión**

La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria, de las calidades de acreedor y deudor, extingue la obligación tributaria. La confusión procede en el caso de las herencias vacantes, por ejemplo: Fallece el propietario de un bien que puede ser un inmueble, empresa o de otra índole, dicho propietario tenía pendiente de pago impuestos a la Administración Tributaria; pero no existen herederos de dichos bienes, por lo que se declara que es una herencia vacante. Según el artículo 1074 del Código Civil, son llamados a la sucesión intestada los

parientes del difunto y a falta de estos el Estado y las universidades de Guatemala, por partes iguales. Al pasar el inmueble a ser propiedad del Estado, y tener que pagarle al mismo el importe de los impuestos pendientes, el sujeto activo (Estado) se convierte en deudor y acreedor, es decir es la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, por lo tanto se extingue la obligación. (Artículo 45 del Código Tributario)

#### **3.5.2.4. Condonación o remisión**

Es el perdón del pago de la deuda tributaria, la cual sólo puede ser autorizada por ley, consiste en que el Congreso de la República debe emitir una ley con base a la cual se condone el pago del impuesto a los contribuyentes o responsables, por ejemplo: Al inicio de la vigencia del Código Tributario, se emitió y entró en vigencia una ley en la que se estableció que los contribuyentes que tenían deudas del impuesto sobre la renta con el Estado por un lapso de 5 años, podían pagar el impuesto adeudado del último año y se le condonaban los cuatro anteriores. (Artículo 46 del Código Tributario)

#### **3.5.2.5. Prescripción**

El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas, y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. (Artículo 47 del Código Tributario)

La norma legal citada anteriormente, es de suma importancia para el contribuyente o responsable, por los siguientes motivos: 1. El plazo establecido para el cómputo de la prescripción, se contará a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo, en el impuesto sobre la renta a partir del 1 de abril del año en que se debe de cumplir con presentar la declaración y pagar el impuesto, 2. La prescripción se puede interrumpir por la administración tributaria o por el contribuyente o responsable, las causas se indican en el artículo 50 del Código Tributario, 3. La notificación de conferimiento de audiencia por ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, no interrumpe la prescripción.

El efecto de la prescripción es, que si transcurrió el plazo de cuatro (4) años, dentro de los cuales la Administración Tributaria no verificó la declaración de impuestos del contribuyente, no le determinó impuestos, etc., y el tiempo corrido no se ha interrumpido, su derecho ha prescrito por lo tanto no le puede verificar sus declaraciones, ni cobrarle impuestos; de la misma manera, si al contribuyente o responsable no le han sido devueltas por la Administración Tributaria sumas pagadas demás o indebidamente, y el plazo de cuatro (4) años no ha sido interrumpido éste ya no tiene derecho a reclamar dichos importes.

Puede suceder que la Administración Tributaria le verifique las declaraciones de impuestos al contribuyente o responsable, le notifique y le confiera audiencia por el cobro de impuestos, multas, recargos e intereses; pero el plazo de cuatro (4) años para hacerlo transcurrió sin ser interrumpido, el sujeto pasivo no debe de contestar la audiencia concedida porque está aceptando que le debe a la Administración Tributaria, lo procedente es que le presente un memorial en el cual alega en su favor que el derecho a verificarle, formularle ajustes y cobrarle, ha prescrito. Es importante aclarar que el contribuyente no debe contestar la

audiencia, ni pagar el importe del cobro que se le está exigiendo, porque este pago no le será devuelto en ningún caso. (Artículos del 47 al 53 del Código Tributario)

### **3.6. Clasificación de los tributos**

Existen dos clasificaciones de los tributos, una es la clasificación doctrinaria que hacen los estudiosos del derecho tributario, y la que contiene la legislación guatemalteca.

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales; por lo tanto para efecto del análisis se tomará la clasificación contenida en el artículo 10 del Código Tributario el cual los clasifica en:

- Impuestos
- Arbitrios
- Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras

#### **3.6.1. Impuestos**

El Código Tributario, en su artículo 11 define al impuesto como: “El tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente”.



### 3.6.1.1. Características de los impuestos

- “Es una cuota privada, ya que generalmente grava la renta privada que eventualmente puede afectar el capital.
- Es coercitiva, ya que el Estado exige el cumplimiento.
- No hay contraprestación, o sea que en el momento de pagar los impuestos, el Estado no ofrece como contraprestación ningún servicio personal o individual al contribuyente.
- Destinados a financiar los egresos del Estado, es su deber satisfacer necesidades y servicios públicos que toda la población necesita”. (39:144)

### 3.6.1.2. Principios de los impuestos

“En el libro “La Riqueza de las Naciones”, Adam Smith formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos que, por su acierto, continúan comentándose e inspirando a la legislación moderna y no obstante que datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados. Estos principios son:

- **Principio de justicia:** Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana a sus respectivas capacidades. Es decir en proporción a los ingresos que gozan bajo la protección del Estado. Ese principio se proyecta bajo dos formas: la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.
- **Principio de certidumbre:** El impuesto, que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, forma de

realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claros para el contribuyente y para todas las demás personas.

- **Principio de comodidad:** Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente.
  
- **Principio de economía:** Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que recaude y lo que ingrese en el tesoro público del Estado sea lo más pequeño posible”. (39:143)

### **3.6.1.3. Clasificación de los impuestos**

Por sus características, los impuestos se clasifican en:

#### **3.6.1.3.1. Impuestos directos**

“Es aquel impuesto establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, es recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados y cuyo importe es percibido del contribuyente por el sujeto activo de la relación que es el Estado, estos impuestos no se pueden trasladar por el contribuyente a un tercero, un caso típico es el Impuesto sobre la renta”. (33:86)

“Es aquel en que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente. Suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se funden”. (39:145)

“Los impuestos directos a su vez se dividen en:

**Reales y personales:** Los impuestos personales, son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos.

Los impuestos reales, recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto”. (39:146)

#### **3.6.1.3.1.1. Ventajas de los impuestos directos**

- El fisco conoce quien es el contribuyente, por lo que puede tener control de la recaudación y verificar su exactitud.
- El gravamen es fijo, por lo que el Estado puede determinar el ingreso que obtendrá.
- Por ser un ingreso constante facilita su recaudación, aún en época de crisis.

#### **3.6.1.3.1.2. Desventajas de los impuestos directos**

- Al afectar directamente a la persona, estimulan la vigilancia de estos, en el manejo de los fondos públicos.
- Son pocos los afectados, por lo que la mayoría de la población no se encuentra afectada a la tributación.
- Como es un gravamen fijo, el Estado tiende a tener un grado mayor de oposición para aumentar la carga tributaria.

### **3.6.1.3.2. Impuestos indirectos**

“Son aquellos que gravan la riqueza no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera inmediata. Se percibe con ocasión de ciertos actos de la vida económica y en los que el Estado ignora la individualización del contribuyente y aún más, no le interesa conocerla”. (39:147)

En este tipo de impuestos, la norma jurídica concede al sujeto pasivo la facultad de resarcirse del pago, al trasladar el pago del impuesto al consumidor final.

“Los impuestos indirectos se dividen en:

**Impuestos sobre actos:** Es aquel que recae sobre las operaciones que son parte del proceso económico.

**Impuestos sobre el consumo:** Pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias”. (39:147)

#### **3.6.1.3.2.1. Ventajas de los impuestos indirectos**

- Gravan a la mayoría que tributan de acuerdo a su poder adquisitivo, por lo que se establece una relativa uniformidad y universalidad.
- Para el Estado son los más productivos, ya que la mayoría tributa.

#### **3.6.1.3.2.2. Desventajas de los impuestos indirectos**

- Fomenta la traslación del pago real del impuesto al consumidor final.
- El control del pago del impuesto se dificulta por la facilidad de trasladarlo.

- No son justos ya que gravan la adquisición de artículos de primera necesidad.

### **3.6.2. Arbitrio**

El artículo 12 del Código Tributario indica que: “El arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades”.

“Es el dinero que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades, a fin de que estas puedan cumplir con la prestación de los servicios públicos”.  
(24:38)

El principal objetivo de los arbitrios, es el de desarrollar obras públicas de beneficio comunitario, de los vecinos que los tributan.

#### **3.6.2.1. Características de los arbitrios**

Los arbitrios se caracterizan por:

- Es un pago pecuniario, porque se paga siempre en efectivo.
- Lo deben pagar todos los vecinos del territorio municipal.
- Se originan en una ley.
- La obligación de pagarlo se limita a los vecinos de un territorio.

#### **3.6.3. Contribución especial y contribución por mejoras**

El Código Tributario indica en el artículo 13 que: “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos

para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

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

### **3.7. Principios constitucionales aplicables en materia tributaria**

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece varias disposiciones relacionadas con los temas tributarios, desde la forma de creación de los impuestos, la determinación de los principios de defensa del contribuyente, el papel del ciudadano guatemalteco en la contribución con los gastos públicos, el órgano encargado de decretar los impuestos, etc., por lo cual dentro de los principales principios se encuentran:

#### **3.7.1. Principio de legalidad y reserva de ley**

El principio de legalidad y reserva de ley, tiene su esencia en la primacía de la Ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos a normas legales que la regulen, sin quebrantar el principio de la jerarquía constitucional.

Este principio, se encuentra regulado en los artículos 171 literal c) y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los que en su orden señalan: **Otras Atribuciones del Congreso.** c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación; **Principio de Legalidad.** Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios,

arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la Ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Por lo tanto la Ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, el objeto, sujeto, exenciones, base impositiva, deducciones, descuentos, reducciones y recargos, sanciones e infracciones.

### **3.7.2. Principio de capacidad de pago**

El artículo 243 de la Constitución Política de la República determina: El sistema tributario, debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago; este principio, obliga al Estado a aplicar la actividad contributiva en forma justa y equitativa, es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, así como a no confiscar los bienes del obligado al pago de los tributos.

### **3.7.3. Principio de generalidad**

Está contenido en el artículo 153 de la Constitución Política de la República, el cual establece: **imperio de la ley**. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República; y en el artículo 1 del Código Tributario, se desarrolla de la siguiente manera: **carácter y campo de aplicación**. Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, las que se aplicarán en forma supletoria. El derecho público, se caracteriza porque sus normas son de carácter obligatorio, en consecuencia el pago de los tributos es obligatorio por parte del contribuyente o responsable.

### **3.7.4. Principio de igualdad**

Se encuentra contenido en el artículo 4 de la Constitución Política de la República el cual indica: En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.

“El Principio de Igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”. (38:45)

### **3.7.5. Principio de irretroactividad de la ley**

Este principio, está contenido en el artículo 15 de la Constitución Política de la República y en el artículo 66 del Código Tributario, los que en su orden regulan: La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo; el Código Tributario establece: **Irretroactividad**. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las



que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.

### **3.7.6. Principio de defensa y debido proceso**

Este principio, está contenido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República el cual literalmente establece: **Derecho de defensa.** 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 el 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.

Este principio constitucional, también lo desarrolla el Código Tributario en el artículo 146, el cual señala: La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos, si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o responsable. Al notificar al contribuyente o responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

### **3.7.7. Principio de no confiscación**

Los artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República, en su orden indican: Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso, podrán exceder del valor del impuesto omitido; Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple

tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Un tributo, es confiscatorio siempre y cuando atente contra la capacidad de pago del contribuyente, o afecte en gran medida su riqueza o sus bienes.

### **3.7.8. Principio de confidencialidad**

El artículo 24 de la Constitución Política de la República, hace referencia a la aplicación del principio de confidencialidad en materia tributaria, ya que indica que: Es punible revelar todo lo relativo al pago de impuestos; por lo cual no es aplicable el artículo de la publicidad de los actos administrativos contenido en el artículo 30 de la Constitución. En el Código Tributario, este principio se encuentra desarrollado en el artículo 101 "A", que de la misma manera considera punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas.

### **3.8. Procedimiento administrativo tributario**

"Es una manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria". (30:2)

"El procedimiento administrativo, está constituido por una serie de actos en que se desenvuelve la actividad o función administrativa". (5:19)

Por medio de un procedimiento tributario, la Superintendencia de Administración Tributaria, resolverá las solicitudes e impugnaciones planteadas por los contribuyentes, con base en la legislación ordinaria emanada del Congreso de la República, y en normas reglamentarias.

### **3.8.1. Etapas del procedimiento administrativo tributario**

El procedimiento administrativo tributario, consta de tres etapas:

➤ **Etapas de iniciación**

Se produce por solicitud del sujeto pasivo, agente retenedor o responsable, o mediante la determinación de oficio por parte de la Administración Tributaria.

➤ **Etapas de sustanciación**

En esta etapa el contribuyente hace uso de su derecho de defensa, evacuando audiencias, aportando pruebas y utilizando los recursos que corresponden en el plazo que establece la ley.

➤ **Etapas de terminación**

Ésta fase emite la resolución que pone fin al procedimiento administrativo.

La naturaleza jurídica del procedimiento tributario, es pública, de aplicación obligatoria y general, se basa en que la Ley es la única fuente del derecho; es oficioso, ya que el interés que se procura es público, porque persigue el ingreso de los tributos a efecto de poder satisfacer el gasto público.

### **3.9. Proceso tributario**

“Es una rama del derecho público, que contiene un conjunto de normas, principios e instituciones que regulan las actuaciones y trámites del Estado y demás entes públicos que ostentan la calidad de beneficiarios y que tiene por finalidad en forma oficiosa y no jurisdiccional, obtener la determinación de las obligaciones tributarias entre aquellos y los contribuyentes y su pago, con el objeto de agenciarse ingresos para el cumplimiento de sus fines”. (39:296)

El proceso tributario, es conocido por una autoridad judicial, por lo que trasciende de la esfera o competencia del poder ejecutivo, para ser resuelto en forma imparcial. En cambio, el procedimiento tributario se encuentra ante una autoridad administrativa que además de ser parte de la contienda, dicta la resolución que resuelve la controversia administrativa, originada por el propio ente administrativo.

Un proceso tributario implica que previamente hubo un procedimiento administrativo tributario, en el cuál existe contienda por actos y resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria. La existencia de un procedimiento tributario no implica que forzosamente, de forma posterior, exista un proceso tributario; en virtud de ausencia de contienda, entre el contribuyente y la administración fiscal.

### **3.10. Importancia del proceso tributario**

La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie puede ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. En Guatemala, el proceso judicial tributario, tiene como fin que un órgano jurisdiccional actúe

como contralor de la juridicidad de la administración pública. El tribunal competente tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

En Guatemala, dicho proceso está regulado por el Código Tributario como un recurso contencioso administrativo, el cual tiene por objeto que exista un control de la legalidad sobre los actos de la Superintendencia de Administración Tributaria. Por lo tanto, en este recurso, se determina si las actuaciones de la administración fiscal están fundamentadas en las leyes correspondientes.

### **3.11. Diferencias entre proceso y procedimiento tributario**

La legislación tributaria guatemalteca, utiliza los términos proceso y procedimiento como sinónimos, pero como anteriormente se indicó, existe diferencia técnica entre ambos términos. A continuación se exponen ciertos criterios que diferencian el procedimiento y el proceso tributario.

“Procedimiento es el conjunto de actos jurídicos que se ordenan a una finalidad determinada, y puede o no ser jurisdiccional. Proceso es la resolución jurisdiccional de un litigio”. (38:195)

“El proceso judicial está investido de un carácter jurisdiccional, por ser ventilado ante una autoridad judicial, imparcial e independiente, y cuya sentencia causa cosa juzgada”. (38:195)

### **3.12. Procedimientos ante la Administración Tributaria**

Se define como un medio legal, que contiene una serie de formalidades y trámites de orden administrativo, por medio del cual la Superintendencia de

Administración Tributaria da a conocer a los contribuyentes, responsables o interesados, la determinación de un acto administrativo de su competencia.

### **3.12.1. Procedimiento de consulta**

Regulado en el artículo 102 del Código Tributario, mediante este procedimiento, la Superintendencia de Administración Tributaria atenderá las consultas que se le formulen por quien tenga un interés personal y directo sobre una situación tributaria concreta, con relación a la aplicación del código anteriormente mencionado y de las leyes tributarias.

El consultante, deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta y consignar su opinión si lo desea.

La presentación de la consulta, no exime al consultante del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dentro de los plazos que estipula la ley tributaria. La respuesta no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria, en el caso concreto específicamente consultado. Es decir, no se puede interponer recurso de revocatoria en contra de la respuesta emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria.

La respuesta deberá emitirse dentro del plazo de sesenta (60) días hábiles contados a partir de la presentación de la consulta.

### **3.12.2. Determinación de la obligación tributaria**

El artículo 103 del Código Tributario define la obligación tributaria como: “El acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

“Es el acto por medio del cual, el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, determina por sí mismo la obligación tributaria (autodeterminación), que es la situación tributaria idónea, concretamente por la presentación de una declaración tributaria; como ejemplo las declaraciones del IVA que presentan mensualmente los contribuyentes de este impuesto. La presentación de una declaración impositiva, es un acto formal de cumplimiento y comunicación de una obligación legal, por medio de la cual, el obligado presenta a la Administración Tributaria una vez se ha realizado el supuesto jurídico y se han dado los elementos para fijar concretamente, la prestación debida”. (28:3)

#### **3.12.2.1. Determinación por el contribuyente**

Es la que realiza el deudor o responsable en forma espontánea, consiste en que voluntariamente el contribuyente se presenta ante la Administración Tributaria y declara, mediante formulario o medio legal establecido la base imponible y el tributo a pagar. La forma normal de determinación de la obligación tributaria, es la realizada por el deudor tributario o sujeto pasivo, quien se responsabiliza por lo declarado sin perjuicio de su verificación posterior por parte de la Administración Tributaria, la cual debe realizar el ente recaudador antes de que transcurra el período de prescripción establecido en el Código Tributario. (Artículo 105 del Código Tributario)

### **3.12.2.2. Determinación de oficio**

Según el artículo 107 del Código Tributario: “En los casos en que el contribuyente o el responsable 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.

Previamente, a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez (10) días hábiles. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria, formulará la determinación de las sanciones e intereses que corresponda”, así como la forma de determinación de la obligación tributaria, las cuales son:

#### **➤ Determinación sobre base cierta**

Existe determinación de oficio sobre base cierta, según artículo 108 del Código Tributario, cuando la Administración Tributaria no obtenga la información requerida por parte del contribuyente, por lo que efectuará de oficio la determinación de la obligación, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en el Código Tributario.



➤ **Determinación sobre la base presunta**

Se establece la determinación de oficio sobre base presunta, de acuerdo al artículo 109 del Código Tributario, cuando la Administración Tributaria, no ha podido obtener información, documentación, libros y registros contables, por la negativa de los contribuyentes o responsables. Por tal objeto, podrá tomar como indicios los promedios de períodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad.

La determinación que se haga, debe ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de los indicios tomados en cuenta. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en el Código Tributario.

**3.12.3. Procedimiento administrativo iniciado por el contribuyente**

El procedimiento administrativo iniciado por el contribuyente o responsable, debe ser impulsado de oficio; y debe observar formalidades mínimas, como la de la presentación de los memoriales, conteniendo los requisitos establecidos en el artículo 122 del Código Tributario, no obstante que la citada norma legal ha previsto que la omisión de cualesquiera de los requisitos, no será motivo para rechazar la solicitud. Dicho procedimiento se puede gestionar personalmente o mediante representante legal o mandatario ante la Administración Tributaria.

Entre los procedimientos que puede iniciar el contribuyente pueden citarse: procedimiento de devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado; régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores; devolución

del impuesto sobre la renta; solicitud de devolución de pagos indebidos o en exceso, etc.

Con la solicitud inicial presentada por el contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria, conteniendo los requisitos establecidos en el Código Tributario, se inicia el procedimiento, del procedimiento iniciado por el contribuyente. Como resultado de dicha solicitud, nacen obligaciones para la Administración Tributaria, tales como la obligación de notificar el resultado de la solicitud mediante resolución correspondiente, otorgando la audiencia respectiva, notificando la opinión o dictamen correspondiente.

Las notificaciones del procedimiento administrativo deben realizarse en el lugar señalado por el contribuyente o responsable, en su primera solicitud.

#### **3.12.4. Procedimiento que se inicia de oficio por la Administración Tributaria**

Se denomina “Procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la administración”, este procedimiento regulado en el artículo 145 del Código Tributario, se inicia por dos razones esenciales, la primera de ellas surge cuando el contribuyente ha omitido el cumplimiento de la obligación tributaria, y como consecuencia se inicia la determinación de oficio por parte de la Administración Tributaria; la determinación de oficio debe sujetarse a lo establecido en el Código Tributario, tema que fue motivo de exposición en el numeral 3.12.2.2.

La segunda razón por la que se puede iniciar el procedimiento, surge cuando la Administración Tributaria realiza inspecciones o revisiones de campo o de gabinete para determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del

contribuyente y determina que éste no ha tributado o ha tributado en forma distinta a la establecida por la ley específica, procediendo entonces en el ejercicio de su poder de imperio a notificar al contribuyente de las diferencias encontradas, otorgando la audiencia de ley, para continuar con el procedimiento administrativo establecido en el Código Tributario. **(Ver Anexo No.1)**

#### **3.12.4.1. Formulación y notificación de ajustes**

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene la obligación de notificar, de conformidad con el artículo 127 del Código Tributario el cual establece: **“Obligaciones de notificar.** Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos”.

Las notificaciones a los solicitantes contribuyentes o responsables, se harán en el lugar señalado por ellos, en su primera solicitud, mientras no fijen para tal efecto y por escrito otro lugar diferente. (Artículo 128 Código Tributario)

El Código Tributario, deja la posibilidad de efectuar las notificaciones personalmente o por otro procedimiento idóneo. En la notificación, no se admitirán razonamientos ni interposición de recursos, a menos que en la ley o en la resolución se disponga otra cosa. (Artículo 129 Código Tributario)

De acuerdo al artículo 130 del Código Tributario, es obligatorio hacer notificaciones personales cuando las resoluciones contengan los siguientes actos o resoluciones:

- Determinen tributos.
- Determinen intereses.
- Impongan sanciones.
- Confieran o denieguen audiencias.
- Decreten o denieguen la apertura a prueba.
- Denieguen una prueba ofrecida.
- Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto.
- Las relaciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo.
- Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan.

Estas notificaciones no pueden ser renunciadas. Toda notificación personal se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha e irá firmada por el notificado, pero si éste se negare a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida.

Según el artículo 132 del Código Tributario, toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución que se trate, por el incumplimiento se impondrá al notificador que incumpla una multa de diez quetzales la primera vez; veinticinco quetzales la segunda; y destitución la tercera.

El acto de la notificación podrá hacerse en dos formas:

- **Por el notificador de la Administración Tributaria:** El notificador o un notario designado por la Administración Tributaria, irá al domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto, a la residencia, oficina, establecimiento comercial de su propiedad o al lugar donde habitualmente se encuentre o concurra quien deba ser notificado y si no lo hallare, hará la notificación por cédula que entregará a sus familiares, empleados, o a la persona idónea y mayor de edad que se encuentre en cualquiera de los lugares indicados. Si no encontrare persona idónea para recibir la cédula o si habiéndola se negare a recibirla, el notificador la fijará en la puerta, expresando al pie de la cédula, la fecha y hora de la actuación; también pondrá razón en el expediente de haber notificado en esa forma, especificando que no encontró persona idónea, o que habiéndola encontrado, ésta se negó a recibir la cédula. (Artículo 133 del Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas).
  
- **Por notario:** Cuando la notificación se haga por notario, se entregará a éste, original y copia de la resolución respectiva, debiendo el notario firmar en un libro que para el efecto se autorice, la constancia de recibo. Los notarios, entregarán la copia al interesado y asentarán la notificación a continuación de la resolución. Los abogados que dirijan a las partes, no podrán actuar como notarios notificadores en el expediente de que se trate. (Artículo 134 del Código Tributario).

La cédula de notificación, debe contener nombres y apellidos de la persona a quien se notifica, lugar, fecha y hora en que se le hace la notificación, nombres y

apellidos de la persona a quien se entregue la copia de la resolución, en su caso, la advertencia de haberse entregado o fijado en la puerta, firma del notificador y sello de la Administración Tributaria o del notario en su caso, de conformidad con el artículo 135 del Código Tributario.

Cabe mencionar, que si la notificación no cumple con los requisitos citados anteriormente, se puede devolver por parte del interesado, haciendo ver por escrito, que la misma carece de validez, es decir es nula; y por lo tanto no está obligado a cumplir con lo requerido según el artículo 141 del Código Tributario.

#### **3.12.4.2. Audiencia**

Contenida en el Artículo 146 del Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, indica:

Al notificar al contribuyente o responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 del Código Tributario, el cual establece los **medios de prueba**. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6o.) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

Si sólo se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el período para este efecto se concederá por diez (10) días hábiles

improrrogables, aplicando el mismo procedimiento descrito en el párrafo inmediato anterior.

El contribuyente o el responsable, podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se produce, se procederá al cobro por la vía económico coactiva. En caso de aceptación de las sanciones dadas a conocer en la audiencia, éstas se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.

Si el contribuyente o el responsable no evacua la audiencia, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas. Al estar firme la resolución se procederá a exigir el pago. (Artículo 147 Código Tributario)

#### **3.12.4.3. Medios de prueba**

Según el artículo 142 del Código Tributario, son medios de prueba en las actuaciones ante la Administración Tributaria, todos aquellos admitidos en derecho. Los documentos que se presenten como prueba dentro del expediente, podrán presentarse en original, copia o fotocopia simple. Pero la Administración Tributaria, podrá requerir los originales o fotocopia legalizada del mismo.

Cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta (30) días hábiles, los cuales no podrán 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 las pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas. (Artículo 143 del Código Tributario)

#### **3.12.4.4. Diligencias para mejor resolver**

De conformidad con el artículo 144 del Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas; la Administración Tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar, para mejor resolver:

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

Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles. Contra la resolución que ordene las diligencias para resolver, no cabrá recurso alguno.

#### **3.12.4.5. Plazo para dictar resolución**

El artículo 149, reformado por el artículo 40 del Decreto numero 58-96 del Congreso de la República de Guatemala, establece que: Concluido el procedimiento, se dictará resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes:

Transcurrido el plazo anterior, si la Administración Tributaria no resuelve y notifica al contribuyente la resolución, dentro de los ciento quince (115) días



hábiles siguientes a la notificación de conferimiento de audiencia por ajustes en los casos en que se haya producido período de prueba o dentro de los ochenta y cinco (85) días hábiles siguientes a dicha notificación, en los casos en que no se haya producido período de prueba, el funcionario o empleado público responsable del atraso será sancionado de conformidad con los artículos 74 y 76 de la ley de servicio civil, así: La primera vez, con suspensión en el trabajo sin goce de sueldo por quince (15) días; la segunda vez, con suspensión en el trabajo sin goce de sueldo por treinta (30) días y la tercera vez, con destitución justificada de su puesto.

#### **3.12.4.6. Requisitos de la resolución**

El artículo 150 del Código Tributario, contiene los requisitos mínimos que debe contener la resolución, siendo estos:

- Número de la resolución e identificación del expediente.
- Lugar y fecha.
- Apellidos y nombres completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable y en su caso, del representante legal y su número de identificación tributaria (NIT), domicilio fiscal del contribuyente o responsable, si estos extremos constaren en el expediente.
- Indicación del tributo y del período de imposición correspondiente, si fuere el caso.
- Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas.
- Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria.

- La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según el caso.
- En su caso, determinación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva conforme a lo dispuesto por el artículo 111 del Código Tributario.
- Consideración de los dictámenes emitidos, y de los fundamentos de hechos y de derecho de la resolución.
- La firma del funcionario que la emita.

Si al dictarse la resolución se cometieren errores de carácter formal, podrán corregirse de oficio por la Administración Tributaria. La resolución corregida deberá notificarse al contribuyente o responsable y a las demás partes, si las hubiere.

#### **3.12.4.7. Medidas para mejor resolver**

Se haya o no evacuado la audiencia, de oficio o a petición de parte, la Administración Tributaria podrá dictar resolución para mejor resolver conforme lo dispuesto en el artículo 144 del Código Tributario, mencionado anteriormente en el numeral 3.12.4.4. (Artículo 148 del Código Tributario).

#### **3.13. Memorial de defensa del contribuyente**

Es la manifestación de una pretensión tributaria, la cuál puede ser objetada, mediante los argumentos jurídico- tributarios, que presente el contribuyente.

El memorial por medio del cual el contribuyente evacua la audiencia, debe presentar los argumentos por medio de los cuáles se manifiesten los descargos contra los ajustes formulados, y justifiquen su oposición y defensa, en contra de la pretensión tributaria.

El artículo 122 del Código Tributario y sus reformas, estipula los requisitos de toda primera solicitud que se presente ante la Administración Tributaria.

El Contador Público y Auditor, al actuar como asesor tributario, inicia su asesoría entrando a conocer los ajustes que le fueron formulados al contribuyente, por el auditor tributario de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como las bases legales que fundamentan los mismos. Por esta razón, previamente hace del conocimiento del cliente que ajustes proceden y cuales son ilegales.

Las partes que intervienen en el memorial de defensa del contribuyente son:

### **3.13.1. Parte introductoria**

En la parte introductoria, se debe hacer constar:

- La identificación del contribuyente o del representante legal, según el caso. Por tal motivo deberán consignarse los nombres y apellidos completos, y demás datos generales del mismo. O bien se acreditará personería cuando se trate de personas jurídicas adjuntando una copia simple o legalizada del nombramiento de quien actúa como representante legal.
- Identificación de la empresa: Nombre de la empresa, o denominación social, nit, y lugar para recibir notificaciones.

- Número de audiencia concedida, número de expediente y fecha de notificación de los ajustes efectuados por la Superintendencia de Administración Tributaria.
- Identificación del período contable al cual se refiere la revisión.
- Dependencia por la cual fue efectuada la revisión.

### **3.13.2. Cuerpo o parte expositiva**

La parte expositiva del memorial de contestación de audiencia, se inicia describiendo cada ajuste formulado, manifestando la improcedencia del mismo, con base en las técnicas contables, las normas legales en que se fundamenta y la oposición y defensa del ajuste, aportando las pruebas documentales en que se basa para solicitar su desvanecimiento, también se pueden citar argumentos doctrinarios cuando corresponda.

En caso que alguno de los ajustes formulados sean procedentes, puede o no manifestar la aceptación de los mismos en el memorial, ya que la Administración Tributaria confirmará tácita y expresamente los mismos.

En el memorial de contestación de audiencia, y de acuerdo al artículo 143 del Código Tributario, se puede solicitar apertura a prueba de treinta (30) días hábiles, para aportar todas las pruebas que no pueda adjuntar en la evacuación de audiencia.

### **3.13.3. Parte final o petitorio**

Al concluir con la argumentación de defensa del contribuyente en cada ajuste, se solicita:

- Que se emita la resolución correspondiente en la que se desvanezcan cada uno de los ajustes formulados por la Administración Tributaria, con base en la argumentación establecida en la parte expositiva del memorial, en donde se declara la inconformidad del contribuyente por los ajustes formulados, el cobro de los impuestos, multas y recargos improcedentes.
- Que se notifique la resolución que se emita, en la dirección señalada para recibir notificaciones.

El memorial concluye consignando la fecha, la firma del contribuyente o representante legal, y el sello de la empresa.

## **CAPÍTULO IV**

### **RECURSOS ADMINISTRATIVO Y JURISDICCIONAL**

El ejercicio de la competencia, obligatoria para los órganos administrativos, y el derecho de los particulares en las resoluciones administrativas, necesitan ser protegidos de tal forma que los administrados cuenten con los medios legales, medios de impugnación, para obtener de la administración la revisión de un acto administrativo, con el objeto de lograr el reparo de una violación a su derecho constitucional de defensa. Este medio a la violación de un derecho particular y la solicitud de su revisión es lo que se conoce como recurso administrativo; originando la discusión entre la administración y el administrado, y de cuya resolución pueden conocer posteriormente los tribunales de justicia, por medio del recurso de lo contencioso administrativo. **(Ver Anexo No.2)**

#### **4.1. Recurso administrativo**

“Constituye el medio legal del que dispone el contribuyente afectado por un acto de la Administración Tributaria, para obtener dentro de la ley, la revisión de aquel acto”. (39:332)

“El recurso administrativo, es todo medio o defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados, en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento jurídico aplicado, o falta de aplicación de la disposición debida”. (39:332)

En virtud que el procedimiento aún se encuentra en la etapa administrativa, la interposición de un recurso de esta naturaleza, permitirá a la propia

Administración Tributaria la revisión de la resolución, que dio fin al procedimiento especial de la determinación de la obligación tributaria.

De conformidad con el artículo 45 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria: “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. Los recursos administrativos que se interpongan contra las resoluciones de la SAT en materia no tributaria o aduanera son los establecidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo.

En materia tributaria, contra lo resuelto por el directorio, procede el recurso de reposición; contra lo resuelto por el superintendente y los intendentes, procede el recurso de revocatoria. Ambos recursos se regularán por las disposiciones del Código Tributario”. Sin embargo, en la práctica, en materia tributaria se aplican de manera supletoria las disposiciones contenidas en el Código Tributario.

Sin el agotamiento de los recursos administrativos, no es viable acceder a la vía judicial, ya que el artículo 19 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, estipula que para que el proceso contencioso administrativo pueda iniciarse se requiere que la resolución que lo origina no haya podido remediarse por medio de los recursos puramente administrativos.

#### **4.1.1. Ventajas del recurso administrativo**

- “Permite a la autoridad administrativa enmendar los errores cometidos al emitir una resolución arbitraria, dolosa o absurda.

- Permite a la autoridad administrativa conocer lagunas o fallas de técnicas legislativas existentes en la ley, que a la administración no le convendría que se hicieran del conocimiento de un tribunal de justicia.
- El particular tiene la posibilidad de que la autoridad resuelva el recurso conforme a justicia y no conforme a derecho”. (39:333)

#### **4.1.2. Desventajas del recurso administrativo**

- “La mayoría de funcionarios de la administración consideran al resolver el recurso, que no pueden “dar marcha atrás” a una decisión adoptada.
- Las decisiones importantes, por regla general, se emiten por la autoridad superior, en consecuencia, al interponerse el recurso administrativo, podría presumirse que la resolución reclamada será confirmada.
- El particular considera que al percatarse la administración que a ella no le asiste la razón, hace uso de tácticas dilatorias para la solución del caso”. (39:333)

#### **4.1.3. Características del recurso administrativo**

Como elementos característicos del recurso administrativo, pueden señalarse:

- La existencia de una resolución administrativa, que afecte un derecho o un interés legítimo del particular recurrente.
- La fijación en la ley de las autoridades administrativas, ante quienes debe presentarse.
- La fijación de un plazo dentro del cual debe interponerse el recurso.



- Los requisitos de forma y elementos que deben incluirse en el escrito de interposición del recurso.
- La fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso, especificación de pruebas, etc.
- La obligación de la autoridad revisora de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

#### **4.1.4. Elementos del recurso administrativo**

Los elementos que intervienen en el recurso administrativo son:

- **Resolución administrativa**

Para que se pueda plantear un recurso administrativo, debe necesariamente existir la resolución de la Administración Tributaria que confirmó los ajustes impugnados de la evacuación de audiencia.

- **Autoridad administrativa con competencia**

Para que un recurso administrativo pueda ser planteado, tiene que existir una institución, órgano administrativo o autoridad con competencia para emitir una resolución del mismo.

- **Particular afectado que impugna**

Es aquella persona que no se encuentra conforme con la resolución administrativa emitida y que le fue debidamente notificada.

## **4.2. Clases de recursos administrativos**

En la vía administrativa, el Código Tributario regula los recursos de revocatoria y de reposición, sin embargo existen otros medios a los que el contribuyente puede recurrir, con la asesoría del Contador Público y Auditor, para impugnar las resoluciones de la Administración Tributaria, dichos recursos y medios se describirán a lo largo del capítulo.

### **4.2.1. Enmienda y nulidad**

“Enmendar significa corregir; eliminar los errores; suprimir los defectos. Resarcir o reparar daños o perjuicios. En sentido general, acción o efecto de enmendar”. (35:321)

“Nulidad, es la ineficacia en un acto jurídico como consecuencia de carecer de las condiciones necesarias para su validez, sean ellas de fondo o de forma. Se entiende que son nulos los actos jurídicos otorgados por personas incapaces a causa de su dependencia de una representación necesaria; los otorgados por personas relativamente incapaces en cuanto al acto o que dependieren de la autorización del juez o de un representante necesario. Se entiende que es siempre de pleno derecho, porque no necesita ser reclamada por la parte interesada”. (35:621)

Para efectos administrativos tributarios, tanto la nulidad como la enmienda, son consideradas como recursos administrativos, impugnaciones, o peticiones de revisión.

Reguladas en el artículo 160 del Código Tributario y sus reformas, son utilizadas tanto por el contribuyente como por la Administración Tributaria, de oficio o petición para:

- Enmendar el trámite
- Declarar la nulidad de actuaciones.

En cualquiera de ambos casos, podrá resolverse la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación. En ningún caso se afectará la eficacia de las pruebas legalmente rendidas.

La enmienda o la nulidad, será procedente en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo, pero no puede interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición, según corresponda, ni cuando el plazo para interponer éstos haya vencido.

#### **4.2.1.1. Plazo para la interposición**

Tanto la enmienda como nulidad deberán interponerse en el plazo de tres (3) días de conocida la infracción, de no cumplir con el plazo se consideran improcedentes.

#### **4.2.1.2. Procedencia de la enmienda del trámite**

Procede enmendar el trámite cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento. En este caso se dejará sin efecto las actuaciones correspondientes.

#### **4.2.1.3. Procedencia de la nulidad de actuaciones**

Procede la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ellas. Existe vicio sustancial, cuando se violen garantías constitucionales,

disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses. Si las actuaciones contienen vicio sustancial, se dejarán sin efecto legal las mismas.

#### **4.2.1.4. Plazo para resolver**

La Administración Tributaria resolverá la enmienda o la nulidad dentro del plazo de quince (15) días de su interposición. Esta resolución no será impugnable.

#### **4.2.2. Recurso de revocatoria**

“Revocar, del latín “revocare” es un verbo transitivo con que se designa la acción de dejar sin efecto una concesión, un mandato o una resolución; la acción de anular lo concedido u otorgado, la acción de hacer retroceder ciertas cosas. Revocación, Revocatorio-a = adjetivo. Que revoca o invalida”. (31:1)

“El recurso de revocatoria, es el acto por medio del cual la autoridad administrativa superior, decide por medio de una resolución administrativa, confirmar, revocar o modificar la resolución emitida por una autoridad administrativa jerárquicamente inferior, conforme las disposiciones legales y petición formulada por parte del contribuyente o responsable o por su representante legal”. (39:334)

##### **4.2.2.1. Fundamento legal**

En materia tributaria, este recurso administrativo está regulado por los artículos 154 y 159 del Código Tributario; y 45 de la Ley Orgánica de la Superintendencia

de Administración Tributaria.

#### **4.2.2.2. Procedencia**

Procede en contra de resoluciones o actos administrativos originarios de funcionarios que tengan superior jerárquico, en éste caso procederá en contra de todas las resoluciones o actos que dicten en materia tributaria las intendencias de fiscalización o de gestión, así como cualquier funcionario que jerárquicamente se encuentre en relación de dependencia jerárquica de dichos órganos.

#### **4.2.2.3. Procedimiento**

Según el artículo 154 del Código Tributario y sus reformas, el procedimiento para interponer el recurso de revocatoria es el siguiente:

- Se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación a que se refiere el último párrafo del artículo 150 del código en mención, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme.
- Si del escrito que se presente, se desprende la inconformidad o impugnación de la resolución, se tramitará como revocatoria, aunque no se mencione expresamente este vocablo.
- El funcionario ante quien se interponga el recurso, se limitará a conceder o denegar el trámite del mismo. Si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones al Ministerio de

Finanzas Públicas, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles. Si lo deniega, deberá razonar el rechazo.

- El Ministerio de Finanzas Públicas resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles de elevado a su consideración el recurso.
- El memorial de interposición del recurso, deberá llenar los requisitos establecidos en el artículo 122 del Código Tributario los cuales son:
  - Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a quien se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible la cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad.
  - Nombres y apellidos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio, deberá acreditar su personería.
  - Relación de los hechos a que se refiere la petición.
  - Peticiones que se formulen.
  - Lugar y fecha.
  - Firma del solicitante.

Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona a su ruego.

En las solicitudes posteriores, no es necesario consignar los datos de identidad del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos.

La omisión de uno o varios de los requisitos antes enumerados, no será motivo para rechazar la solicitud.

#### **4.2.2.4. Trámite del recurso**

De acuerdo al artículo 159 del Código Tributario y sus reformas, el Ministerio de Finanzas Públicas, al recibir las actuaciones que motivaron el recurso de revocatoria, recabará dictamen de la unidad de dictámenes en recursos administrativos de la dirección superior del Ministerio o de la dependencia a la que éste acuerde asignar las correspondientes atribuciones técnicas, si lo estima necesario. Este dictamen deberá rendirse dentro del plazo de quince (15) días hábiles. Con dicho dictamen o sin él, en todos los casos se dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación, por quince (15) días hábiles.

#### **4.2.2.5. Resolución del recurso**

Conforme el artículo 159 del Código Tributario, una vez cumplido lo anterior y dentro del plazo señalado en el artículo 157 del código en mención, el ministerio de finanzas públicas resolverá el recurso respectivo, rechazando, confirmando revocando o anulando la resolución recurrida.

La resolución por parte del Ministerio de Finanzas Públicas, deberá ocurrir dentro de los setenta y cinco (75) días hábiles siguientes a la fecha de que se presento el recurso correspondiente. Si acuerda diligencias para mejor resolver, este plazo de ampliara conforme lo establecido en el artículo 144 del Código Tributario. Caso contrario, se impondrá la sanción correspondiente al funcionario

o empleado público responsable, de conformidad con los artículos 74 y 76 de la Ley de Servicio Civil.

La resolución que se emita puede ser:

- **Favorable:** En este caso la resolución que afecta los intereses de los particulares se revocó, se manda a ejecutar si es el caso, o bien simplemente queda sin efecto lo resuelto por el órgano subordinado de la Administración Tributaria.
- **Desfavorable:** Si lo resuelto por el órgano superior es desfavorable, significa que la resolución administrativa se confirmó, sigue afectando al particular y es procedente acudir a un órgano jurisdiccional, a través del contencioso administrativo o bien se puede cumplir con lo resuelto y no acudir a la vía judicial.
- **Si no resuelve:** Si no resuelve dentro de los treinta (30) días que tiene para resolver, se produce la figura jurídica del silencio administrativo (Artículo 157 Código Tributario), en donde el particular puede esperar indefinidamente o interponer el contencioso administrativo. **(Ver Anexos No. 3 y 4)**

#### **4.2.2.6. Plazo para notificar**

Toda notificación personal, se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate. (Artículo 132 Código Tributario)



#### **4.2.2.7. Agotamiento de la vía administrativa**

Con el recurso de revocatoria planteado y lo resuelto por el órgano superior de la Administración Tributaria, se agota la vía administrativa. La resolución que emite el superior jerárquico de la Administración Tributaria, no es originaria de éste, sino del subordinado, razón por la que no es procedente plantear el recurso de reposición contra esta resolución; en todo caso se tiene por agotada la vía administrativa para continuar en la vía judicial a través del proceso contencioso administrativo.

Es conveniente hacer la aclaración que el recurso de revocatoria en la práctica, lo resuelve el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, siempre y cuando la resolución que se emita en respuesta al memorial de evacuación de la audiencia, presentado ante la Administración Tributaria por el contribuyente o responsable, o por su representante legal, sea desfavorable al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

#### **4.2.3. Ocurso**

“La palabra ocurso procede del latín occursus, que significa petición por escrito”. (26:1). Por otra parte se vincula la palabra ocurrir, que significa concurrir, comparecer, recurrir a un juez o tribunal”. (2:654)

##### **4.2.3.1. Procedencia**

Regulado en los artículos 155 y 156 del Decreto 6-91 y sus reformas del Congreso de la República, procede cuando la Administración Tributaria, deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir al Ministerio de Finanzas Públicas.

#### **4.2.3.2. Procedimiento**

De acuerdo al artículo 155 del Código Tributario:

- Cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir al Ministerio de Finanzas Públicas, dentro del plazo de los tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el trámite del recurso de revocatoria.
- Si la administración no resuelve, concediendo o denegando el recurso de revocatoria dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a su interposición, se tendrá por concedido éste y deberán elevarse las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas. El funcionario o empleado público responsable del atraso será sancionado de conformidad con los artículos 74 y 76 de la Ley de Servicio Civil.

#### **4.2.3.3. Trámite y resolución**

El Ministerio de Finanzas Públicas, remitirá el ocurso a la dependencia que denegó el trámite del recurso de revocatoria, para que informe dentro del perentorio plazo de cinco (5) días hábiles. Sin embargo, cuando la autoridad jerárquica superior lo estime necesario, se pedirá el expediente original.

El Ministerio resolverá con lugar el ocurso, si encuentra improcedente la denegatoria del recurso de revocatoria y entrará a conocer de éste. De igual manera procederá, cuando establezca que transcurrió el plazo de quince (15) días hábiles, sin que la Administración Tributaria resolviera concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria.

Si se declara sin lugar el recurso, se impondrá al ocurrente una multa de Q. 1,000.00 quetzales y se ordenará se archiven las diligencias del mismo. La autoridad superior notificará al contribuyente de la resolución obtenida. (Artículo 156 del Código Tributario) **(Ver Anexos No. 5 y 6)**

#### **4.2.4. Recurso de reposición**

“Reposición, del latín repositio-onis, denota la acción y efecto de reponer o reponerse”. (31:1) “En un juicio o en otro procedimiento, acción que concede la ley al interesado para reclamar contra las resoluciones, ante la autoridad que las dictó”. (31:1)

Por medio de este recurso el órgano administrativo (Ministerio de Finanzas), revisa una resolución o acto que el mismo ha dictado. Cuando la ley señala “resolución originaria”, significa que es un resolución principal dictada en primera instancia por el propio ministerio, aún cuando los actos preparatorios de esa resolución (dictámenes, informes, etc.), hubieran sido realizados por dependencias subalternas”. (39:337)

##### **4.2.4.1. Fundamento legal**

El fundamento legal de este recurso, se encuentra en los artículos 158 y 159 del Código Tributario; y el artículo 45 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

##### **4.2.4.2. Procedencia**

Procede en contra de resoluciones originarias de los órganos superiores de la

Administración Tributaria. Las resoluciones originarias, son aquellas que los órganos superiores emiten con su propia competencia ordinaria, es decir, cuando deciden en expedientes que normalmente se gestionan en el propio órgano superior.

#### **4.2.4.3. Procedimiento**

De acuerdo al artículo 158 del Decreto 6-91 y sus reformas del Congreso de la República, el recurso de reposición se tramitará dentro de los plazos y en la forma establecida para el recurso de revocatoria, en lo que fuere aplicable.

#### **4.2.4.4. Trámite del recurso**

Según el artículo 159 del Código Tributario y sus reformas, el Ministerio de Finanzas Públicas, después de la presentación del recurso de reposición, recabará dictamen de la unidad de dictámenes en recursos administrativos de la dirección superior del ministerio o de la dependencia a la que éste acuerde asignar las correspondientes atribuciones técnicas, si lo estima necesario. Este dictamen deberá rendirse dentro del plazo de quince (15) días hábiles. Con dicho dictamen o sin él, en todos los casos se dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación, por quince (15) días hábiles.

Una vez cumplido lo anterior y dentro del plazo señalado en el artículo 157 del Código Tributario, el Ministerio de Finanzas Públicas resolverá el recurso respectivo, rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida. También podrá acordar diligencias para mejor resolver, para lo cual procederá conforme a lo que establece el artículo 144 del código en mención.

#### **4.2.4.5. Resolución del recurso**

Conforme el artículo 159 del Código Tributario, una vez cumplido lo anterior y dentro del plazo señalado en el artículo 157 del código en mención, el Ministerio de Finanzas Públicas resolverá el recurso respectivo, rechazando, confirmando revocando o anulando la resolución recurrida.

La resolución por parte del Ministerio de Finanzas Públicas, deberá ocurrir dentro de los setenta y cinco (75) días hábiles siguientes a la fecha de que se presento el recurso correspondiente. Si acuerda diligencias para mejor resolver, este plazo de ampliara conforme lo establecido en el artículo 144 del Código Tributario. Caso contrario, se impondrá la sanción correspondiente al funcionario o empleado público responsable, de conformidad con los artículos 74 y 76 de la ley de servicio civil. **(Ver Anexo No. 7)**

Con la resolución del recurso de reposición planteado, se agota la vía administrativa, pues no existe recurso administrativo pendiente, la opción que tiene el particular, si no está de acuerdo conforme lo resuelto por el órgano superior de la Administración Tributaria, es acudir a la vía judicial a través del proceso contencioso administrativo.

Cabe establecer que en materia tributaria ya no se interpone este recurso, ya que contra la resolución del recurso de revocatoria procede el recurso de lo contencioso administrativo.

#### **4.2.4.6. Silencio administrativo**

El artículo 157 del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, establece que:

Transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponde, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el **recurso de revocatoria o de reposición**, en su caso, para él solo efecto de que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo.

Es optativo para el interesado, en este caso, interponer el recurso de lo contencioso administrativo. En consecuencia, podrá esperar a que se dicte la resolución que corresponda y luego interponer dicho recurso.

Se entenderá que, el expediente se encuentra en estado de resolver, luego de transcurridos treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Procuraduría General de la Nación, conforme el artículo 159 del Código Tributario. Si transcurren estos treinta (30) días hábiles sin que se dicte la resolución, el funcionario o empleado público responsable del atraso, será sancionado de conformidad con los artículos 74 y 76 de la Ley de Servicio Civil.

La disposición del silencio administrativo no se aplica por el contribuyente o responsable; puesto que para poder interponer el proceso contencioso administrativo tiene que cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 27 del Decreto número 119-96 y sus reformas del Congreso de la República; el que establece que en la demanda contenciosa administrativa, debe identificarse la resolución que se controvierte.

### **4.3. Recurso jurisdiccional**

“Se denomina recurso, a todo medio que concede la ley procesal para la impugnación de las resoluciones judiciales, a efectos de subsanar los errores de fondo o los vicios de forma en que se haya incurrido al dictarlas. El acto de recurrir corresponde a la parte que en el juicio se sienta lesionada por la medida judicial”. (35:812)

Jurisdicción, es la “acción de administrar el derecho, no de establecerlo. Es pues, la función específica de los jueces. También la extensión y límites del poder de juzgar, ya sea por razón de la materia, por razón del territorio, si se tiene en cuenta que cada tribunal no puede ejercer su función juzgadora sino dentro de un espacio determinado y del fuero que le esta atribuido”. (35:524)

#### **4.3.1. Jurisdicción contencioso-administrativa**

“Llamase así la función jurisdiccional que tiene por objeto resolver los conflictos, litigios o contiendas que surgen por virtud de la acción administrativa y que se suscitan en la administración pública y los administrados o entre entidades administrativas”. (35:525)

La posibilidad de la actuación ilegal de la administración pública, hace necesario el establecimiento de medios de control, a fin de evitar la afectación de los derechos de los gobernados. El control judicial o jurisdiccional, como su nombre lo indica, es el realizado por órganos judiciales en ejercicio de funciones jurisdiccionales. En Guatemala, ese control se materializa a través del proceso contencioso administrativo mediante el planteamiento de una acción de los particulares afectados por una decisión administrativa o bien por la propia

administración cuando una resolución o acto de ella misma ha sido declarada lesiva a los intereses del Estado.

Este recurso, procede cuando se ha agotado la vía administrativa, el particular agotó los recursos administrativos y éstos fueron adversos a los intereses del particular.

#### **4.3.2. Proceso contencioso administrativo**

“El proceso contencioso administrativo o el recurso contencioso administrativo, denominaciones equivalentes para impugnar resoluciones de la administración pública, constituye un medio de control privativo que los particulares tienen una vez agotada la vía administrativa, para oponerse a los actos de la administración pública cuando las resoluciones ya causaron estado, es decir que se agotó la vía administrativa”. (4:356)

Es importante señalar que en este recurso o proceso, es primordial la participación del Contador Público y Auditor, para que el mismo le brinde al abogado los elementos necesarios en materia contable, tributaria y en auditoría, ya que se trata de un caso contable, para que la defensa del contribuyente sea eficaz y eficiente. En caso el Contador Público y Auditor, posea la calidad de abogado o viceversa reúna las cualidades para presentar una adecuada defensa.

#### **4.3.3. Características del contencioso administrativo**

Dentro de las características más importantes del contencioso-administrativo, encontramos:



- Es un proceso que se conoce y se resuelve dentro de un órgano jurisdiccional (tribunal de lo contencioso administrativo), en este sentido se hace notar, que el artículo 161 del Código Tributario, establece que las salas de lo contencioso administrativo deberán estar integradas con magistrados especializados en materia tributaria preferentemente;
- Su competencia está dirigida a conocer de las controversias que surgen de las relaciones que se dan entre la administración pública y los particulares.

#### **4.3.4. Elementos del contencioso administrativo**

Son elementos importantes del proceso contencioso administrativo:

- El juez o tribunal de lo contencioso administrativo: Actualmente se encuentra dividido en tres salas, que conocen dependiendo de la materia.
- Las partes: En el proceso contencioso administrativo serán partes: (Artículo 22 de la Ley de lo Contencioso Administrativo)
  - **El particular afectado:** La persona a la que la administración pública puede afectar con sus decisiones.
  - La Procuraduría general de la nación
  - **La administración pública:** Normalmente como demandada, excepcionalmente como demandante en los casos de lesividad.

**Lesividad:** “Es la cualidad que hace anulable por los tribunales de la jurisdicción contenciosa administrativa, un acto de la administración que lesiona los intereses públicos de orden económico o de otra naturaleza”. (2:130)

- **Los Terceros:** Los terceros, son aquellos que el juez determina que pueden ser afectados al dictar la sentencia.
- La Contraloría general de cuentas cuando el proceso se refiera al control o fiscalización de la hacienda pública.

#### **4.3.5. Tribunal de lo contencioso administrativo**

Su función es la de contralor de la juridicidad de la administración pública, y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

La naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, es aquella que contiene un verdadero proceso, porque en el existe un conflicto de intereses entre el sujeto activo y el pasivo de la obligación tributaria que se deriva de la determinación que efectuó el contribuyente en un período de imposición que se relaciona con los impuestos establecidos en la ley de la materia y posteriormente la Superintendencia de Administración Tributaria, verifica el cumplimiento de la obligación del sujeto pasivo y determina que el mismo no pago la totalidad del impuesto porque omitió ingresos, dedujo gastos que no están respaldados con la documentación legal correspondiente, que corresponden a un período de imposición diferente, que se efectuó deducciones en exceso, etc. Por lo que le formula los ajustes respectivos y determina el cobro de impuestos, multas y recargos respectivos.

La jurisdicción contencioso administrativa, se ejerce en única instancia por el tribunal de lo contencioso administrativo, siendo un órgano colegiado.

Actualmente, el tribunal de lo contencioso administrativo de Guatemala se estructura en tres salas atendiendo a la especialidad de las materias que conocen:

La sala primera conoce de las contiendas por actos o resoluciones de la administración pública en general, que no sea materia tributaria. La sala segunda (creada según acuerdo de la Corte suprema de justicia 30-92 de fecha 28 de septiembre de 1992) y la sala tercera (creada según acuerdo de la Corte suprema de justicia 16-03 de fecha tres de junio del 2003 y que inició labores el uno de marzo del 2005) conocen contiendas específicamente en materia tributaria.

El tribunal de lo contencioso administrativo, está conformado por tres magistrados titulares y tres suplentes quienes, de conformidad con el artículo 217 de la Constitución, son electos por el Congreso de la República, juntamente con los Magistrados de las cortes de apelaciones y otros tribunales colegiados, de una nómina que contenga el doble del número a elegir. Para ser magistrado del tribunal de lo contencioso administrativo, deben reunirse los requisitos que establece el artículo 207 de la Constitución, durarán en sus funciones cinco años y pueden ser reelectos. Estos órganos colegiados se estructuran internamente de la siguiente forma: el presidente de la sala, los magistrados vocales, el secretario, los oficiales, notificadores y comisario.

En el caso de Guatemala, el tribunal de lo contencioso administrativo, es un órgano jurisdiccional que pertenece al organismo judicial, su creación es de naturaleza constitucional (Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala), y lo regula como el “Contralor de la juridicidad de los actos de la administración pública”.

#### **4.3.6. Naturaleza jurídica del contencioso administrativo**

De acuerdo al artículo 17 "Bis" de la Ley de lo Contencioso Administrativo, se exceptúa en materia laboral y en materia tributaria la aplicación de los procedimientos regulados en la Ley de lo Contencioso Administrativo, para la substanciación de los recursos de reposición y revocatoria, por lo que debe aplicarse los procedimientos establecidos por el código de trabajo y por el **Código Tributario**, respectivamente.

El proceso contencioso administrativo será de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos suspensivos, salvo para casos concretos excepcionales en que el tribunal decida lo contrario, en la misma resolución que admita para su trámite la demanda, siempre que lo considere indispensable y que de no hacerlo se causen daños irreparables a las partes. (Artículo 18 Ley de lo Contencioso Administrativo)

#### **4.3.7. Procedencia del recurso de lo contencioso administrativo**

El artículo 161 del Código Tributario, establece que: Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de finanzas públicas, procederá el recurso contencioso administrativo.

Por su parte el Artículo 19 del Decreto 119-96 y sus reformas del Congreso de la República, hace una enumeración de los casos de procedencia:

- En caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado;

- Los casos de controversia derivadas de contratos y concesiones administrativas.

Para que el proceso contencioso administrativo pueda iniciarse, se requiere que la resolución que lo origina no haya podido remediarse por medio de los recursos puramente administrativos.

#### **4.3.8. Plazo de interposición**

Según el artículo 161 del Código Tributario, el plazo para interponer el recurso contencioso administrativo será de treinta días (30) hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.

Y de acuerdo al artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el plazo para el planteamiento de la demanda contenciosa administrativa, es de tres (3) meses improrrogables, contados a partir del día siguiente en que se realizó la última notificación de la resolución que concluyó el procedimiento administrativo del vencimiento del plazo en que la administración debió resolver en definitiva o de la fecha del acuerdo gubernativo que declaró lesivo el acto o resolución, en su caso.

Sin embargo, el artículo 13 de la ley del organismo judicial **Primacía de las disposiciones especiales**, establece que: Las disposiciones especiales de las leyes prevalecen sobre las disposiciones generales de la misma o de otras leyes. Por lo tanto, se aplicará el plazo de treinta (30) días hábiles establecido en el Código Tributario para la presentación de la demanda contencioso administrativa, al agotarse la fase administrativa ante la autoridad tributaria.

Aunque cabe mencionar, que existen dos expedientes en la Corte de constitucionalidad sin resolver este conflicto. Sin embargo a los contribuyentes que han interpuesto el mencionado recurso dentro del plazo de tres meses se les ha dado el trámite respectivo.

#### **4.3.9. Características de la resolución administrativa**

Para plantear el proceso de lo contencioso administrativo, la resolución que puso fin al procedimiento administrativo debe reunir los siguientes requisitos, de acuerdo al artículo 20 de la Ley de lo Contencioso Administrativo:

- Que haya causado estado. Causa estado la resolución de la administración que decida el asunto, cuando no sea susceptible de impugnarse en la vía administrativa, por haberse resuelto los recursos administrativos;

El estado lo causa la notificación de la resolución definitiva, en materia tributaria el plazo para notificar es de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate, bajo pena para el notificador en caso de incumplimiento. (Artículo 132 del Código Tributario)

“Causar Estado, es un modismo jurídico utilizado para significar que una resolución judicial ha pasado en autoridad de cosa juzgada o que opera la preclusión de la etapa procesal a que pertenece”.(35:163) Como consecuencia, es requisito indispensable que exista una clara resolución administrativa para que pueda determinarse si ha causado estado o no en la vía administrativa, en consecuencia esta no puede presumirse nunca en forma tácita.

- Que vulnere un derecho del demandante, reconocido por una ley, reglamento o resolución anterior.

Esto implica que al particular se le otorgue algún derecho por una ley ordinaria, reglamento o resolución anterior y que a través de una resolución posterior se pretenda modificar la situación del particular, en este caso ya hay derechos adquiridos, los cuales no pueden ser vulnerados por la administración.

#### **4.3.10. Improcedencia del contencioso administrativo**

De conformidad con el artículo 21 del decreto 119-96 y sus reformas del Congreso de la República, el contencioso administrativo es improcedente en los siguientes casos:

- En los asuntos referentes al orden político, militar o de defensa, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan;
- En asuntos referentes a disposiciones de carácter general sobre salud e higiene públicas, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan;
- En los asuntos que sean competencia de otros tribunales;
- En los asuntos originados por denegatorias de concesiones de toda especie, salvo lo dispuesto en contrario por leyes especiales; y,
- En los asuntos en que una ley excluya la posibilidad de ser planteados en la vía contencioso administrativa.

#### **4.3.11. Demanda**

La demanda es el escrito inicial, con carácter introductorio o instrumental que

presenta un sujeto procesal llamado actor, poniendo en movimiento un órgano jurisdiccional y en donde exige una pretensión la cual se decide en sentencia, siendo necesaria para que pueda iniciarse el proceso contencioso administrativo.

#### **4.3.11.1. Requisitos de la demanda**

El memorial de demanda deberá contener todos los requisitos mínimos establecidos en el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y la sala deberá rechazar de oficio las demandas que no contengan los requisitos establecidos en dicha ley, expresando los defectos que haya encontrado. (Artículo 161 Código Tributario)

Por lo anteriormente expuesto y de acuerdo al artículo 161 del Código Tributario y al artículo 18 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, los aspectos que debe contener la demanda son:

- Designación de la sala del tribunal de lo contencioso administrativo a la cual se dirige;
- Nombre del demandante o su representante. Indicación del lugar donde recibirá notificaciones y nombre del abogado cuya dirección y procuración actúa;
- Si se actúa en representación de otra persona, la designación de esta y la identificación del título de representación, el cual acompañara en original o en fotocopia legalizada;
- Indicación precisa del órgano administrativo a quién se demanda y el lugar donde puede ser notificado;



- Identificación del expediente administrativo, de la resolución que se controvierte, de la última notificación al actor, de las personas que aparezcan con interés en el expediente y del lugar donde estas pueden ser notificadas, todo ello cuando fuere el caso;
- Relación de los hechos y fundamento de Derecho en que se base la demanda;
- El ofrecimiento de los medios de prueba que rendirá;
- Las peticiones de trámite y de fondo. Las de trámite, comprenden todas aquellas etapas procesales necesarias y previas, las de fondo, que se refieren a lo que pretende el actor que ha de resolver el tribunal;
- Lugar y fecha;
- Firma del demandante. Si éste no sabe o no puede firmar, lo harán a su ruego otras personas cuyo nombre se indicará o el abogado que lo auxilie; y
- Firma y sello del abogado director o abogados directores.

En materia tributaria, se puede acompañar fotocopia de los registros contables, facturas, inscripción del contribuyente en el Registro mercantil, etc.; como ofrecimiento de las pruebas que se rendirán.

La presentación de la demanda se efectúa ante la sala primera del tribunal de lo contencioso administrativo, si es en materia no tributaria y en la sala segunda o tercera del tribunal de lo contencioso administrativo si es en materia tributaria. (Artículo 30 Ley de lo Contencioso Administrativo)

Para impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria no se exigirá al contribuyente pago previo, ni garantía alguna. (Artículo 166 Código Tributario)

#### **4.3.12. Emplazamiento**

Emplazamiento, significa la “fijación de un plazo o término en el proceso durante el cual se intima a las partes o terceros vinculados (testigos, peritos) para que cumplan una actividad o formulen alguna manifestación de voluntad; en general, bajo apercibimiento de cargar con alguna consecuencia gravosa; rebeldía, tenerlo por no presentado, remoción del cargo, multa”. (35:361)

En la resolución de trámite de la demanda y según el artículo 35 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, se emplazará al órgano administrativo o institución descentralizada demandado, a la Procuraduría general de la nación, a las personas que aparezcan con interés en el expediente y, cuando el proceso se refiera al control y fiscalización de la hacienda pública, también a la Contraloría general de cuentas, dándoles audiencia por un plazo común de quince (15) días.

Los sujetos procesales públicos no pueden dejar de pronunciarse sobre el fondo del asunto.

#### **4.3.13. Rebeldía**

Transcurrido el emplazamiento, se declarará la rebeldía de los emplazados que no hayan contestado la demanda, la que se tendrá por contestada en sentido negativo. (Artículo 37 Ley de lo Contencioso Administrativo)

#### **4.3.14. Apertura a prueba**

“Prueba es el conjunto de actuaciones que dentro de un juicio, cualquiera que sea su índole, se encaminan a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos aducidos por cada una de las partes, en defensa de sus respectivas pretensiones litigiosas”. (35:787)

El artículo 41 de la Ley de lo Contencioso Administrativo estipula que: En el proceso contencioso administrativo, contestada la demanda y la reconvención en su caso, se abrirá a prueba el proceso, por el plazo de treinta (30) días salvo que la cuestión sea de puro Derecho, caso en el cual se omitirá la apertura a prueba, la que también se omitirá cuando a juicio del tribunal existieren suficientes elementos de convicción en el expediente. La resolución por la que se omita la apertura a prueba será motivada.

De conformidad con el artículo 45 de la ley del organismo judicial inciso d), que se refiere a plazos, indica que: d) en los plazos que se computan por días no se incluirán los días inhábiles. Por lo que el plazo de los treinta días para apertura a prueba son días hábiles.

#### **4.3.15. Vista**

Vencido el período de prueba, se señalará día y hora para la vista (Artículo 43 Ley de lo Contencioso Administrativo). Es el momento procesal en el que, el contribuyente o responsable auxiliado por el abogado debe presentar por escrito sus argumentos de defensa.

#### **4.3.16. Sentencia**

“La palabra sentencia proviene del la voz latina sintiendo, que equivale en castellano a sintiendo, por expresar la sentencia lo que siente u opina. Por ello se entiende la decisión que legítimamente dicta el juez competente, juzgando de acuerdo con su opinión y según la ley o norma aplicable”. (3:372)

De acuerdo al artículo 45 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, la sentencia examinará en su totalidad la juridicidad del acto o resolución cuestionada, pudiéndola revocar, confirmar o modificar, sin que el tribunal este limitado por lo expresamente impugnado o el agravio invocado.

##### **4.3.16.1. Contenido de la sentencia**

La sentencia que ponga fin al recurso de lo contencioso administrativo determinará si la resolución recurrida se apego a normas jurídicas aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria y hará un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa.

Seguidamente se procederá a declarar la confirmación, modificación, revocación o anulación de la resolución recurrida y a imponer el pago de costas a la parte vencida en el proceso, con excepción de aquellos casos que el tribunal encuentre razones suficientes para examinarlas parcial o totalmente. La Administración Tributaria está exenta del pago de las costas procesales en virtud que es la entidad que por imperativo legal, debe llevar a cabo la defensa judicial de los intereses del Estado, en materia tributaria. (Artículo 165 Código Tributario)

Los demás artículos relacionados con el proceso contencioso administrativo, están señalados expresamente en el Decreto 119-96 del Congreso de la República y sus reformas. **(Ver Anexo No.8)**

Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, cabe el recurso de casación. Dicho recurso se interpondrá, admitirá y sustanciará, de conformidad con lo dispuesto en el código procesal civil y mercantil. (Artículo 169 Código Tributario) **(Ver Anexo No.9)**

## **CAPÍTULO V**

### **CAUSAS POR LAS QUE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FORMULA AJUSTES SIN BASE TÉCNICA NI LEGAL**

Los ajustes formulados por la Administración Tributaria no son más que las diferencias que el ente recaudador establece con motivo de las inspecciones o verificaciones que realiza en el ejercicio de la función fiscalizadora, estos ajustes como técnicamente se le denominan han sido llamados por algunos profesionales de la rama contable como “reparos”; sin embargo, resulta en ambos casos que son las diferencias que el ente recaudador ha encontrado y sobre los cuales debe rendirse prueba con el objeto de desvanecerlos conforme los procedimientos establecidos en la ley.

Los ajustes consisten en conciliar de acuerdo a una norma legal preexistente las diferencias de la aplicación de una ley tributaria entre el contribuyente y la Administración Tributaria. En materia tributaria un ajuste se refiere al monto de impuesto declarado, es decir que la Administración Tributaria asume generalmente que el mismo es mayor, por lo tanto el auditor fiscal procede a preparar una cédula en la cual describe las causas por las cuales se efectúa el ajuste, así como las disposiciones legales sobre las cuales se basa su actuación.

La base técnica de los ajustes, se refiere al conjunto de herramientas que utiliza el Contador Público y Auditor para la mejor investigación, comprensión y presentación de la información. El sistema tributario guatemalteco determina varios factores tales como: Las características de la estructura económica y social del país, la capacidad contributiva del sujeto pasivo que es el

contribuyente, las características de sus rentas, la naturaleza de los impuestos, en el caso de cuanto percibe de ingresos y cuanto es el monto que debe pagar.

Los principios de los tributos, están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala y desarrollados en el Código Tributario, por lo tanto los ajustes que se le formulan al contribuyente, deben estar fundamentados en las mismas. Las normas incluidas en las leyes tributarias, no pueden violar los principios establecidos en la Constitución Política de la República, ya que de ser así dichas leyes se consideran inconstitucionales, esto en cuanto a la base legal de los ajustes.

### **5.1. Desconocimiento del proceso productivo de una empresa**

El artículo 368 del Decreto 2-70 del Congreso de la República y sus reformas, Código de Comercio, señala: **Contabilidad y registros indispensables.** Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados. Para el efecto deberán llevar, los siguientes libros o registros: 1.- Inventarios; 2.- De primera entrada o diario; 3.- Mayor o centralizador; 4.- De estados financieros. Además podrán utilizar los otros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales. También podrán llevar su contabilidad por procedimientos mecanizados, en hojas sueltas, fichas o por cualquier otro sistema, siempre que permita su análisis y fiscalización.

De acuerdo al artículo 2 del código de comercio, son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera de las actividades que se refieren a lo siguiente: 1°. La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios, 2°. La intermediación

en la circulación de bienes y la prestación de servicios, 3°. La banca, seguros y fianzas, 4°. Los auxiliares de los anteriores. De conformidad con la norma legal anteriormente citada, se establece que la actividad económica del comerciante que transforma bienes es la industria, tal es el caso de la empresa objeto de estudio.

En el ajuste formulado a la empresa procesadora de alimento para animales, por el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz correspondiente a los períodos trimestrales comprendidos del 01 de enero al 31 de marzo y del 01 de abril al 30 de junio de 2008, el auditor tributario al verificar la Declaración Jurada y Recibo de Pago Anual del Impuesto sobre la Renta del período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007, además de los registros y documentación contable requerida por la Administración Tributaria, determinó el margen bruto eliminando varias cuentas del costo de producción de la empresa, consistiendo dichos gastos en: depreciaciones, combustibles y lubricantes, mantenimiento de vehículos, papelería y útiles, atención al personal, teléfonos, mantenimiento de edificios, mantenimiento de equipo de cómputo, materiales eléctricos, fletes, herramientas, servicios de seguridad, material de empaque, etc., cuyo total asciende a Q. 7,811,530.00.

Para la Administración Tributaria, los gastos de administración se consideran como el conjunto de erogaciones incurridas en la dirección general de una empresa. las partidas que se agrupan bajo este rubro varían de acuerdo con la naturaleza del negocio, aunque por regla general, abarcan las depreciaciones, combustibles y lubricantes, mantenimiento de vehículos, papelería y útiles, atención de personal, teléfonos, mantenimiento de edificios, mantenimiento de equipo de cómputo, materiales eléctricos, fletes, herramientas, servicio de seguridad, material de empaque, que de acuerdo a su función pertenece a



actividades de distribución o administración, considerándose normales de carácter corriente para el funcionamiento de la parte administrativa.

De acuerdo a lo anterior, el auditor tributario determinó un margen bruto superior al 4% por lo que el contribuyente estaría afecto al pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, ya que según la base imponible determinada por el auditor, con base a los ingresos brutos declarados por ser mayores que el activo neto, se determinó un impuesto a pagar de Q. 252,658.08.

Sin embargo, según lo establecido en el artículo 1 del Decreto Número 19-04 del Congreso de la República, establece: **Materia del impuesto:** En la que se establece un Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, a cargo de las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos..., que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

El artículo 2 se refiere a las definiciones, que se entenderán así: **a) Activo Neto:** El monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites establecidos en la ley del impuesto sobre la renta, **b) Ingresos Brutos:** El conjunto total de rentas de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos, 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 el Impuesto.

El artículo 7 indica la base imponible, la cual la constituye, la que sea mayor entre: a) La cuarta parte del monto del activo neto; o b) La cuarta parte de los ingresos brutos.

De conformidad con los artículos citados anteriormente, el contribuyente según sus estados financieros: Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007, y Balance General al 31 de diciembre de 2007, cuya información fue presentada a la Administración Tributaria en la Declaración Jurada y Recibo de Pago Anual del Impuesto sobre la Renta, por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007, el auditor tributario no tomo en cuenta todos los gastos en que incurrió el contribuyente para procesar la materia prima y así poder elaborar el producto terminado que es el concentrado para animales, ya que eliminó los gastos incurridos en su fabricación, obligando así al contribuyente a pagar el impuesto sin tener fundamento legal el ajuste formulado, ya que al dividir el importe de la ganancia bruta o margen bruto entre las ventas de la empresa, dio como resultado un porcentaje del 1.26% y no superior al 4% como indica el auditor tributario en la auditoría efectuada.

De acuerdo al texto Principios Básicos de Contabilidad, del Lic. Donaldo Estrada Castillo, para comprender en mejor forma los alcances de la contabilidad, es decir la utilidad práctica que presta a través de sus controles y los informes que se obtienen de ellos, es necesario enumerar a grandes rasgos los diferentes campos que abarca.

➤ **Contabilidad general**

Denominada también financiera, constituye los fundamentos que necesita toda empresa. En nuestro medio es sabido que proliferan los negocios individuales. Por más modestos que sean es indispensable que el propietario tenga conocimiento de los resultados. Un sistema sencillo de contabilidad puede ayudar a resolver muchos problemas. Cuando el importe del capital o la forma de organización lo requieren (una sociedad), será imprescindible contar con registros de contabilidad más adecuados, como una base para la preparación de declaración de impuestos, informes a los propietarios, elaboración de estados financieros y otros usos.

➤ **Contabilidad de costos**

Se aplica en las empresas manufactureras. Consiste en una serie de procedimientos que sirven para establecer el costo de un producto y de las distintas actividades que se desarrollan para su fabricación y venta. Por medio de la misma, se mide y planea la ejecución del trabajo. Se diferencia de la contabilidad comercial y financiera en que, mientras ésta concentra su atención en la compra y venta de productos, en la prestación de un servicio, la contabilidad de costos utiliza la información que producen los resultados mensuales para la proyección de sus actividades. Comprende controles sobre los materiales, la mano de obra, gastos de fabricación y gastos de administración y venta.

El desarrollo de la contabilidad de costos es el siguiente:

Materia prima directa + Mano de obra directa = Costo primo,

Costo primo + Gastos de fabricación indirectos = Costo de manufactura,

Costo de manufactura + Gastos de administración y de venta = Egresos totales de operación;

Costo de manufactura + Inventario inicial de productos Terminados – Inventario final de productos terminados = Costo de ventas.

Ventas brutas – Costo de ventas = Utilidad bruta en ventas.

Siendo estas las dos clases de contabilidad que interesan para la investigación del trabajo de tesis, se establece claramente la diferencia que existe entre las mismas, sin embargo, existen otras clases de contabilidad como son: agropecuaria, bancaria, fiscal, de sociedades, etc., por lo que dependiendo de la actividad económica a que se dedique el comerciante, así es la clase de contabilidad a que está obligado a llevar según el código de comercio.

### **5.1.1. Diferencia en la determinación de los costos de un comerciante y un industrial**

“El **comerciante** adquiere los artículos objetos de la venta en cierto estado, para venderlos en las mismas condiciones, aparte de que en ocasiones le da mayor presentación al artículo, generalmente por medio de envolturas; pero en todo caso su control no es demasiado complicado, precisamente porque el artículo que revende no sufre modificación”. (15:I-3)

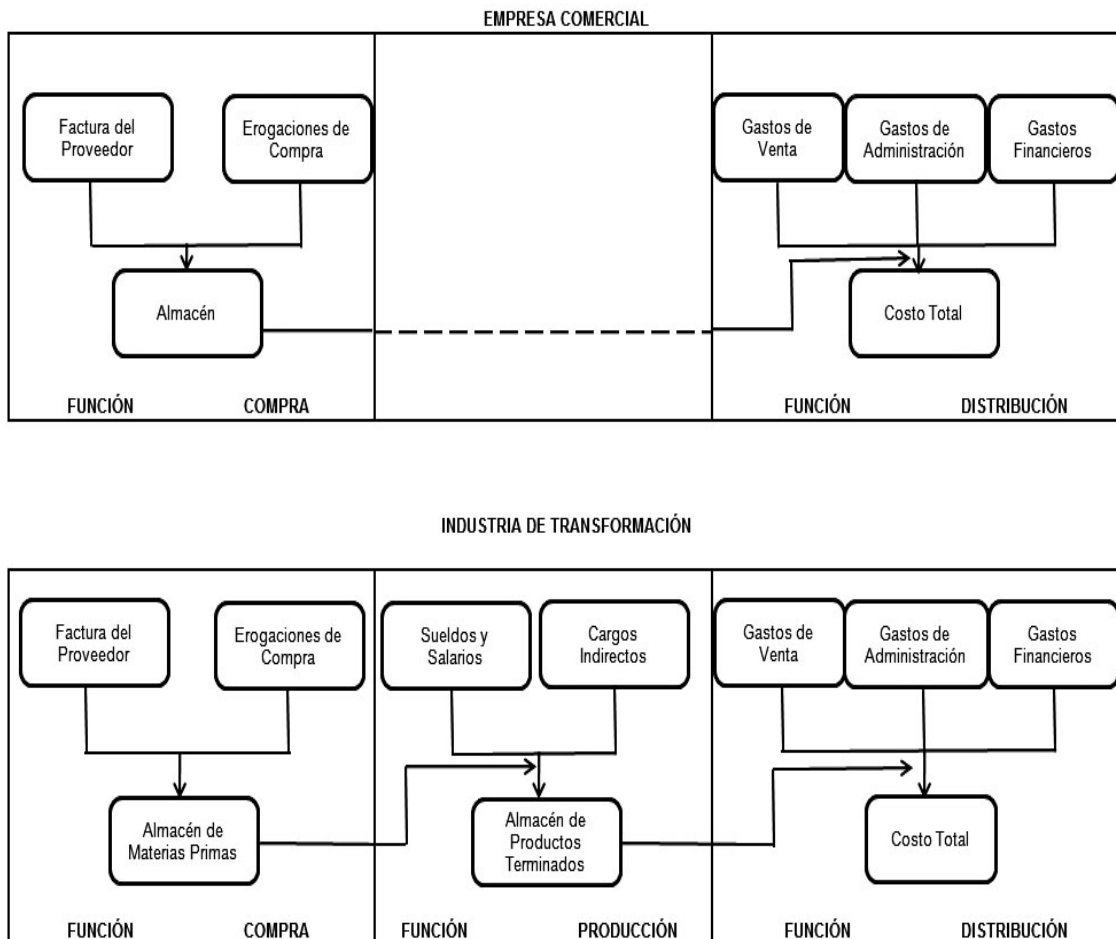
El comerciante tiene como finalidad, ser intermediario entre el productor al comprar las mercaderías en cierto estado y precio para luego venderlo a otro

llamado consumidor; su utilidad esta presentada en la diferencia de precios de compra y venta.

En cambio el **industrial** compra materia prima, misma que va a transformar en un artículo diferente dispuesto para la venta. De lo anterior se desprende, lógicamente, que el industrial tiene mayores dificultades para determinar sus costos, pues además de ser finalmente comerciante, antes realiza una serie de operaciones para la obtención del producto objeto de la venta. Por otro lado, el comerciante conoce de inmediato el costo del artículo sujeto a la venta, estando su utilidad supeditada en gran parte a su habilidad para vender; en cambio el industrial tiene regulada su utilidad por la capacidad que posea para producir y vender los artículos". (15:1-3)

El industrial adquiere los elementos para producir las mercaderías o sea la materia prima, para ello cuenta con la inversión de los elementos de la producción, capital y trabajo para obtener un producto que satisfaga ciertas necesidades.

COMPARACIÓN DE FUNCIONES DE UNA EMPRESA COMERCIAL Y UNA INDUSTRIA DE TRANSFORMACIÓN



**Fuente:** Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales Costos –I. C.P. Y M.C.A. Cristóbal del Rio González. México 1977, 7ma. Edición.

Dadas las consideraciones diferenciales anteriores, se desprende la conclusión de que el tratamiento contable de los costos del comerciante, y del industrial, no son iguales; cuestión que se aprecia al observar los “Estados de Resultados” que se muestran a continuación:

<b>ESTADO DE RESULTADOS (Comerciante)</b>		
Ventas Netas		Q 26.500,00
<b>Menos:</b>		
<b>Costo de Adquisición de la Mercadería Vendida</b>		
Inventario Inicial	Q 5.000,00	
<b>Mas:</b>		
Compras	Q 20.000,00	
Gastos sobre Compras	<u>Q 1.500,00</u>	
<b>COMPRAS NETAS</b>	<u>Q 21.500,00</u>	
<b>MERCANCIA DISPONIBLE</b>	Q 26.500,00	
<b>Menos:</b> Inventario Final	Q 6.000,00	Q 20.500,00
<b>UTILIDAD BRUTA</b>		<u><b>Q 6.000,00</b></u>

<b>ESTADO DE RESULTADOS (Industrial)</b>		
Ventas Netas		Q26.500,00
<b>Menos: Costo de Producción de lo Vendido:</b>		
Inventario Inicial de Productos Terminados	Q 5.000,00	
<b>Costo de Producción:</b>		
Inventario Inicial de Materias Primas	Q 3.000,00	
<b>Mas:</b>		
Compras de Materias Primas	Q 10.500,00	
Gastos sobre Compras	<u>Q 1.000,00</u>	
<b>MATERIAS PRIMAS DISPONIBLES</b>	Q 14.500,00	
<b>Menos:</b>		
Inventario Final de Materias Primas	<u>Q 4.000,00</u>	
<b>MATERIAS PRIMAS UTILIZADAS</b>	Q 10.500,00	
Sueldos y Salarios Directos	Q 6.000,00	
Gastos Indirectos	<u>Q 5.000,00</u>	
<b>COSTO DE PRODUCCION INCURRIDO</b>	<u>Q21.500,00</u>	
<b>COSTO DE PRODUCTOS TERMINADOS DISPONIBLES</b>	Q26.500,00	
<b>Menos:</b>		
Inventario Final de Productos Terminados	Q 6.000,00	Q20.500,00
<b>UTILIDAD BRUTA</b>		<u><b>Q 6.000,00</b></u>

Después de observar los dos estados anteriores, se aprecia a simple vista la enorme diferencia existente en la determinación del costo.

En el estado del comerciante, el costo de adquisición de la mercancía vendida se obtiene simple y sencillamente como se encuentra plasmado en el estado de resultados del comerciante, en la forma conocida; en cambio el industrial obtiene el costo de producción incurrido (Q. 21,500.00) mediante un sistema resultante del control de las inversiones inherentes, efectuadas con motivo de la transformación de la materia prima; situación especial y nueva que se tratará a fondo y de manera analítica, para, finalmente, por simple fórmula, determinar el costo de producción de lo vendido (Q. 20,500.00).

### **5.1.2. Concepto de costo**

“La palabra costo tiene dos acepciones básicas:

- Puede significar la suma de esfuerzos y recursos que se han invertido para producir algo útil; así, por ejemplo, se expone “Su examen le costó dos días de estudio”, lo que significa que invirtió dos días para poder presentarlo.
  
- La segunda acepción se refiere a lo que se sacrifica o se desplaza en lugar de la cosa elegida; en este caso, el costo de una cosa equivale a lo que se renuncia o sacrifica con el objeto de obtenerla, así, por ejemplo: “ Su examen le costó no ir a la fiesta”, quiere expresar que el precio del examen fue el sacrificio de su diversión”. (15: I-6)



El primer concepto, aún cuando no se aplicó al aspecto fabril, expresa los factores técnicos o intelectuales de la producción o elaboración, y el segundo manifiesta las consecuencias obtenidas por la alternativa elegida.

### **5.1.3. Costos fabriles y no fabriles**

“El costo de producción o de fabricación, está formado por tres elementos básicos:

- Materia Prima
- Sueldos y salarios
- Otros gastos de fabricación o producción.

El costo de fabricación, sirve para determinar el valor de elaboración de los productos terminados, de los que están en proceso de transformación, y de los vendidos; los dos primeros se presentan en el estado de posición financiera o balance, y los últimos en el estado de resultados o de pérdidas y ganancias.

El costo no fabril se aplica a todas las inversiones que no corresponden a la producción de algún artículo, lo cual indica que no se realizan actividades manufactureras. El análisis del costo es un examen de gastos, como son las compras, los gastos sobre compras, los gastos de venta, los gastos de administración, los gastos financieros, y otros gastos que puedan existir en empresas dedicadas a vender un producto o a prestar un servicio”. (15:1-8)

#### **5.1.4. Costo total**

“El costo económicamente hablando, representa, en términos generales, toda la inversión necesaria para producir y vender un artículo; ahora bien, este costo se puede dividir en: **Costo de producción y costo de distribución**, pero además, toda empresa puede tener **otros gastos**, que también integran el costo total, desde el punto de vista de la entidad o empresa; partes integrales que a continuación se explican”: (15:I-8)

##### **5.1.4.1. Costo de producción**

“Representa todas las operaciones realizadas desde la adquisición de la materia prima, hasta su transformación en artículo de consumo o de servicio, integrado por tres elementos o factores que a continuación se mencionan:

###### **➤ Materia prima**

Es el elemento que se convierte en un artículo de consumo o de servicio.

A la materia prima, cuando se le puede identificar por su monto o tangibilidad en un artículo elaborado, se le conoce como “materia prima directa”, excepto cuando su apreciación en el artículo producido se dificulta, o su valor no justifica un procedimiento laborioso y en ocasiones demasiado costoso, para precisarla en el artículo.

###### **➤ Obra de mano**

Es el esfuerzo humano necesario para la transformación de la materia prima. También se le conoce con los siguientes nombres: “mano de obra”, “trabajo”, “costo del trabajo”, “labor”, etcétera.

Cuando la “obra de mano” se puede precisar, en cuanto a su monto, en la unidad producida, se le conoce como “obra de mano directa”.

➤ **Gastos indirectos de producción**

Son los elementos necesarios, accesorios para la transformación de la materia prima, además de la “obra de mano directa”, como son: el lugar donde se trabaja, el equipo, las herramientas, la luz y fuerza, etcétera. También se le conoce con las siguientes denominaciones: “gastos de producción”, “gastos de fabricación”, “gastos indirectos” “costos indirectos”, “cargos indirectos”, principalmente.

Los tres elementos anteriores son importantes e indispensables para la elaboración de un artículo de consumo o de servicio, y su cuantificación se hace por medio del común denominador llamado moneda.

Por lo tanto el “costo de producción”, está formado por la materia prima directa, mano de obra directa, y los gastos indirectos”. (15:I-9)

➤ **Costo primo**

“Es la suma de los elementos directos del costo, es decir el conjunto formado por la materia prima directa y por la mano de obra directa”. (15:I-10)

➤ **Costo de transformación**

“Integrado por la adición de la mano de obra directa, y los gastos

indirectos de producción. Es conveniente aclarar que no se debe confundir con el costo de producción, ya que este está formado por los tres elementos del costo, y el costo de transformación, solo por los dos últimos, que son los que integran la inversión para la metamorfosis del primero”. (15:I-9)

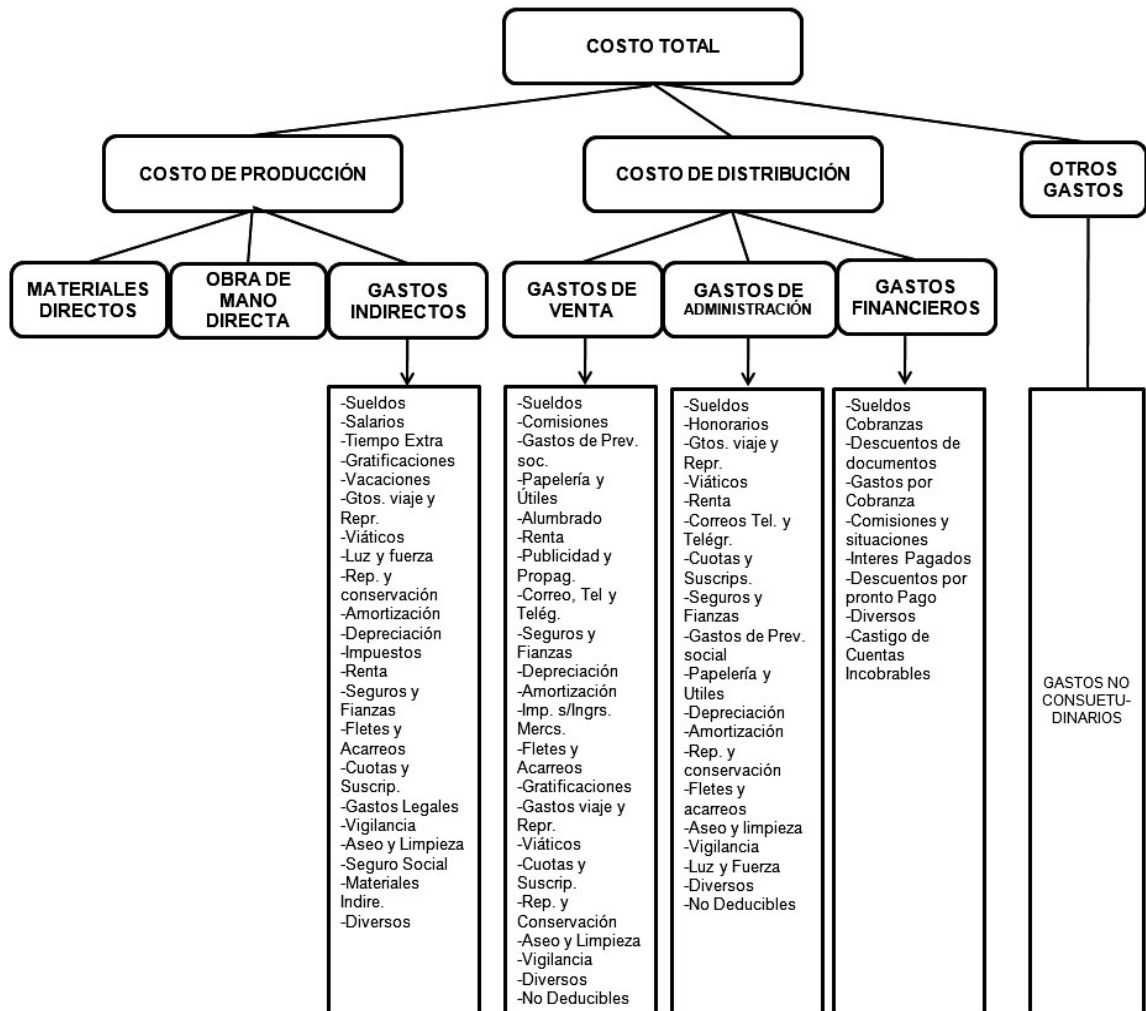
#### **5.1.4.2. Costo de distribución**

“Está integrado por las operaciones comprendidas, desde que el artículo de consumo o servicio se ha terminado, almacenado, controlado, ponerlo en manos del consumidor, etcétera, hasta obtener el ingreso respectivo.

Es decir, el producto elaborado necesita una inversión adicional para hacerlo llegar a manos de la persona que lo necesita, y que se reciba en la caja o se deposite en el banco el importe de la venta, todo ello lo engloba el “costo de distribución”, mismo que comúnmente se controla por medio de las cuentas “gastos de venta”, “gastos de administración”, y “gastos financieros”, referentes a la distribución”. (15:I-10)

#### **5.1.4.3. Otros gastos**

“Comprende todas aquellas partidas no propias ni indispensables para el desarrollo de la empresa, las cuales no son consuetudinarias, ni normales, y por lo tanto difícil de preverse, ya que no se sabe cuáles serán y cuando acontecerán, pero una vez sucedidas si forman parte del costo total de la entidad”. (15:I-11)



**Fuente:** Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales Costos –I. C.P. Y M.C.A. Cristóbal del Rio González. México 1977, 7ma. Edición.

#### 5.1.4.4. Precio de venta

“Se determina agregándole al costo total el porcentaje de utilidad probable o deseable”. (15:I-11)

Para efectos de estimación del precio de venta, no es posible determinar con certidumbre el renglón de “otros gastos”, por no conocerse, ya que no se sabe si habrá estos tipos de gastos, ni su monto, pero sí se puede hacer una estimación.

Por otro lado, cabe hacer la aclaración, de que el precio de venta de los artículos no siempre lo puede fijar el productor, sino más bien está supeditado a la oferta y la demanda, salvo en el caso de artículos sin competencia o especiales.

PRECIO DE VENTA							
COSTO TOTAL							MARGEN O PORCIENTO DE UTILIDAD
Costo de Producción			Costo de Distribución			Otros Gastos	
Costo Primo		Gastos Indirectos	Gastos de Venta	Gastos de Administración	Gastos Financieros		
Materia Prima Directa	Obra de Mano Directa						

**Fuente:** Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales Costos –I. C.P. Y M.C.A. Cristóbal del Río González. México 1977, 7ma. Edición.

#### 5.1.4.5. Costo unitario de producción

“Se conoce como costo unitario al valor de un artículo en particular. Los objetivos de la determinación del costo unitario son principalmente los siguientes:

- Valuar los inventarios de productos terminados y en proceso
- Conocer el costo de producción de los artículos vendidos
- Tener base de cálculo en la fijación de precios de venta, y así poder determinar el margen de utilidad probable.

En términos generales el conocimiento del costo unitario es esencial para el empresario, pues sobre él descansan los planes de operación de la empresa”.  
(15:I-11)

#### **5.1.4.5.1. Componentes del costo unitario**

“Como es sabido, los elementos del costo de producción son: materia prima directa, obra de mano directa, y gastos indirectos.

Se precisó que esos tres elementos se pueden clasificar de acuerdo con la forma en que intervienen en el producto elaborado, y así se distingue que unos elementos preponderantes respecto a otros por su cantidad y valor, localizados en una unidad producida, y otros, aún cuando sean importantes e indispensables, no es posible encontrar su importe preciso en dicha unidad elaborada; por lo tanto, a unos se les llaman cargos directos y a otros, cargos indirectos.

Se tienen como cargos directos, las materias primas principales y los salarios pagados en la elaboración de un producto.

Cuando los materiales no pueden ser identificados en cuanto a su monto y valor en cada unidad producida, o son de bajo valor, se convierten en cargos indirectos.

Son cargos indirectos, además de los materiales y salarios no identificables en la unidad producida, todos los demás gastos de manufactura como: depreciación, luz y fuerza (en algunos casos se considera como materia prima indirecta), etcétera, todos ellos referidos, como es lógico suponer, a erogaciones propias de la producción y no identificables en cuanto a su valor y cantidad en la unidad elaborada”. (15:I-14)

#### **5.1.4.6. Diferencia entre costo y gasto**

Desde el punto de vista contable, costo y gasto significan lo siguiente:

##### **Costo**

“Es el valor adquirido por un bien tangible (producto) al incurrir en él, una serie de gastos”. (15:I-16)

##### **Gasto**

“Es la inversión que se efectúa, ya sea en una forma directa o indirecta; necesariamente, para la consecución de un bien tangible (producto)”. (15:I-16)

Ahora bien, de acuerdo con lo asentado anteriormente:

**Costo:** Es el valor monetario de los recursos inherentes a la función de producción; es decir, materia prima directa, mano de obra directa y los cargos indirectos. Costo del producto o costos inventariables.

Y, por lo tanto.



**Gasto:** Son los que se identifican con intervalos de tiempo y no con los productos elaborados. Gastos del período o gastos no inventariables.

Con base a la técnica contable expuesta anteriormente, se llega a la conclusión que la diferencia entre contabilidad general y contabilidad de costos es: que la primera tiene como objetivo registrar las transacciones que realiza el comerciante en la “compra y venta de mercancías”, de artículos terminados y que en el mismo estado los vende, y la segunda, realiza operaciones de compra de materia prima, insumos, utilización de mano de obra directa e indirecta y demás gastos indirectos en que incurre para transformar la materia prima para la producción de artículos para su posterior venta.

Los registros contables que se efectúan por la compra y venta de artículos terminados, con los que se efectúan en el proceso de transformación de materia prima para obtener el producto para la venta son diferentes, por lo que para determinar el costo de ventas intervienen diferentes elementos, como ha sido explicado. Por lo que no se comprende, si es desconocimiento del auditor fiscal de la Superintendencia de Administración Tributaria, o solo actúa de mala fe con el propósito de cobrar impuestos sin base técnica y legal; al desconocer el proceso productivo de una empresa industrial.

## **5.2. Desconocimiento de la clasificación de cuentas**

“Las cuentas son el conjunto de registros donde se va a describir en forma detallada y ordenada, la historia de cada uno de los conceptos que integran el estado de situación financiera y el estado de resultados. También se pueden definir como el registro de los incrementos o disminuciones en saldos de los

conceptos individuales que integran los estados de situación financiera y el estado de resultados". (34:11)

Por tanto, las cuentas pueden ser de activo, pasivo, capital y de resultados. Las cuentas de resultados, o de operación, se van a referir a los ingresos, costos y gastos del ente económico.

En la auditoría realizada al contribuyente, por el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz por los períodos trimestrales comprendidos del 01 de enero al 31 de marzo y del 01 de abril al 30 de junio de 2008, generando un impuesto a pagar de Q. 252,658.08, las cuentas que integran el costo de producción fueron reclasificadas por el auditor tributario como gastos de distribución o administración incidiendo así en un margen bruto superior al 4% por lo que el contribuyente se encuentra afecto al pago del impuesto, como si se tratara de una empresa comercial, en la que su actividad económica consiste en comprar el producto terminado o elaborado y proceder a su venta en el mismo estado en que lo adquirió.

Sin embargo, a la Administración Tributaria no le ha sido otorgada, ni constitucionalmente, ni con base en alguna ley ordinaria como el Código Tributario, para que se le obligue al contribuyente a clasificar las cuentas de la contabilidad de su empresa, según el criterio muy particular del auditor tributario; por lo que al no tener facultad para hacerlo violó el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que se refiere a que los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de impuestos, podrán ser revisados de conformidad con la ley. De igual forma, el artículo 98 numeral 3 del Código Tributario, que establece: **Atribuciones de la Administración**

**Tributaria.** Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes..; éstas normas legales no facultan a la Administración Tributaria para que se le reclasifique las cuentas de la contabilidad al contribuyente.

### **5.2.1. Cuentas que integran el proceso productivo**

La información necesaria en un sistema de costos se consigue a través de la aplicación de las reglas del cargo y del abono, características de la contabilidad por partida doble.

La contabilidad de costos constituye una sección de la contabilidad general y sigue las mismas reglas fundamentales de esta al contabilizar los valores concernientes a una operación de fábrica. Se gasta dinero y en cambio de él se reciben materiales, mano de obra y servicios, clasificados como gastos, energía, calefacción, etc. En este punto empieza la contabilidad de costos. Hay necesidad de establecer procedimientos concretos de contabilidad para registrar la adquisición y la venta de materiales, para registrar el empleo y el uso de la mano de obra y para registrar los gastos y su distribución.

#### **5.2.1.1. Libros de cuentas**

En un sistema de costos, las operaciones de costos se registran por medio de un sistema de cuentas de control de costos, que puede llevarse en el mayor general o estar separadas en un mayor de fábrica. Se emplean, a su vez, registros especiales, tanto en forma de diarios como de mayores.

➤ **Diarios**

Si las operaciones de costos no se resumen para registrarlas en el diario general, pueden anotarse en diarios separados, antes de pasarlas a los mayores auxiliares y, finalmente al mayor general. Pueden emplearse, asimismo, diarios separados para registrar los materiales despachados, la mano de obra empleada y los gastos indirectos prorrateados. En lugar de utilizar varios diarios para anotar los costos, el sistema puede implicar, a su vez, el registro y la acumulación de todos los costos de fabricación en un diario de fábrica o diario de fabricación.

➤ **Mayores y auxiliares**

Además del mayor general y de los mayores auxiliares usuales de la contabilidad financiera, en un sistema de costos pueden encontrarse muchos mayores auxiliares adicionales. Estos pueden incluir un mayor de existencias, un mayor de piezas acabadas, un mayor de gastos indirectos o mayor de gastos generales de fabricación, un mayor de fábrica, un mayor de trabajos en proceso y un mayor de trabajos terminados.

### **5.2.1.2. Cédula del costo de producción**

Una de las funciones del departamento de costos es la de agrupar o clasificar los desembolsos incurridos por concepto de materiales, mano de obra y gastos generales de fabricación. Al estado que resume estos costos suele designársele con el nombre de costo de producción. Esta cédula comprende los gastos realizados en las órdenes de producción, puestas en marcha por el superintendente de la fábrica. Se trata en realidad de un resumen de las cuentas de costos relacionadas con las actividades de fabricación, y constituye también

el primer paso para calcular el costo de las mercaderías vendidas, mostrado por el estado de operación o de ganancias y pérdidas.

## **5.2.2. Cuentas administrativas**

Las cuentas de gastos se denominan “cuentas de gastos de operación”, porque representan los gastos que una entidad económica debe realizar para poder llevar a cabo sus operaciones normales; estas cuentas producen disminuciones en el patrimonio del negocio. Las cuentas se abrirán con un cargo o débito y sus saldos deben ser deudores. Los conceptos que forman los gastos de operación se presentan por separado en el estado de resultados, pero deben sumarse para mostrar el total de los gastos de operación que se han efectuado.

### **5.2.2.1. Gastos de administración**

En esta cuenta se registran todos aquellos gastos originados directamente con la administración del negocio.

La cuenta tiene los siguientes movimientos:

#### **Cargos**

- Sueldos y prestaciones al personal
- Papelería, luz, teléfono, etc.
- Rentas, gastos de conservación y mantenimiento
- Depreciación de equipos de oficina, de cómputo, etc.
- Gastos diversos necesarios para administrar el negocio.

## **Abonos**

- Al fin del ejercicio, cancelación del saldo por traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El saldo de la cuenta debe ser deudor y representa los gastos de administración que se han efectuado en el negocio. Su presentación en el estado de resultados se sitúa en el grupo de gastos de operación, después de los gastos de venta.

### **5.3. Emisión de las resoluciones a los recursos interpuestos**

El directorio, como autoridad superior de la Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con una unidad específica denominada Asesoría Técnica del Directorio la cual fue creada el 15 de julio de 1999, la misma responde por sus actuaciones directamente ante el directorio. Dicha unidad se encuentra regulada en el artículo 28 del reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, acuerdo de directorio número 007-2007.

Su función principal consiste en preparar las opiniones, dictámenes, propuestas y proyectos de acuerdos y resoluciones, que le sean encargados, tanto por el directorio como por cualquiera de sus miembros, así como asistirlo en los requerimientos concretos que se le formulen.

Corresponde también a esta unidad, el estudio y preparación de los dictámenes técnicos y proyectos de resoluciones que resuelvan los recursos de revocatoria y reposición, analizando el origen de los ajustes, la base jurídica, los argumentos y pruebas presentadas por parte del contribuyente, así como, verificar que sean aplicados los principios de legalidad y juridicidad, que respalden dichos

argumentos, presentando el proyecto de resolución al Directorio, que resuelve en definitiva, agotándose con ello la fase administrativa.

### **5.3.1. Perfil profesional de la asesoría del directorio**

La Unidad de Asesoría Técnica, se encuentra organizada por un coordinador, una sub-coordinadora, 15 asesores y dos secretarías. Asimismo, es dirigida por profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales; en cuanto a los asesores, la mayoría está conformada por los citados profesionales, es decir, por abogados y notarios, términos que se describen a continuación:

#### **Abogado**

“En latín se llamaba advocatus, de ad (a) y vocatus (llamado), a quien se requería para asesorar en los asuntos judiciales o, también, para actuar en ellos. En un concepto moderno, abogado es el perito en el derecho positivo que se dedica a defender en juicio, por escrito o de palabra, los derechos o intereses de los litigantes, así como también a dar dictamen sobre las cuestiones o puntos legales que se le consultan”. (35:23)

#### **Notario**

“En términos de la ley del notariado española, “funcionario público autorizado para dar fe, conforme a las leyes de los contratos y demás actos extrajudiciales”. (35:619)

Con ambos conceptos relacionados, se entiende que son profesionales que se desenvuelven dentro del ámbito judicial o al ejercicio del notariado, considerando

los aspectos modernos de actuación profesional y la aplicación apropiada de las leyes.

Sin embargo, la participación del Contador Público y Auditor como especialista en impuestos, es fundamental para la adecuada comprensión e interpretación de las disposiciones legales, aunque existe una minoría de contadores públicos y auditores en la citada unidad, por lo tanto al emitir la resolución de la evacuación de audiencia y la de los recursos interpuestos, en su mayoría se toma en cuenta la opinión y asesoría de los profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales, pero los mismos, no poseen conocimientos competentes y suficientes en cuanto al campo contable y tributario se refiere, ya que como se dijo anteriormente, deben de analizar el origen de los ajustes formulados, en este caso al Impuesto sobre la Renta por la duplicidad en compras y gastos, por no tener la documentación de soporte, y al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz por obtener un margen bruto superior al 4%; además deben analizar los argumentos y las pruebas presentadas por el contribuyente para presentar la resolución al Directorio.

#### **5.4. Resolución de los recursos interpuestos**

Por resolución debe entenderse: "La solución de un problema, conflicto o litigio. Fallo, auto, providencia de una autoridad gubernativa o judicial". (3:187)

De conformidad con el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los habitantes de la República de Guatemala, tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.



En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta (30) días. Las peticiones que se dirijan a funcionarios empleados de la administración pública, deberán ser resueltas y notificadas dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que haya concluido el procedimiento administrativo.

El órgano administrativo que reciba la petición, al darle trámite deberá señalar las diligencias que se realizarán para la formación del expediente. Al realizarse la última de ellas, las actuaciones estarán en estado de resolver, para el efecto de lo ordenado en el párrafo que antecede.

#### **5.4.1. Fuerza legal de los criterios del directorio de la SAT**

El artículo 98 del Código Tributario, al referirse a las atribuciones de la administración pública, establece que ejercerá sus funciones de conformidad con dicho código, debiendo: Velar porque las actuaciones se resuelvan conforme criterios administrativos y judiciales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.

Para uniformar los criterios en la aplicación e interpretación de la normativa tributaria y aduanera, los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria, previo a emitir opinión, respuesta o resolución, tendrán la obligación de consultar los precedentes administrativos generados por resoluciones del directorio y opiniones vinculantes emitidas, de conformidad con el artículo 102 del Código Tributario.

“El directorio emitió el punto resolutivo 7.1, en sesión del 27 de junio del 2002, documentado en el acta número 055-2002, acordando que, con la finalidad de aprovechar con eficiencia los recursos humanos y administrativos de la institución, antes de formular, desvanecer o confirmar ajustes o reparos, se deberán tomar en cuenta y aplicar los criterios adoptados por el directorio, al resolver los recursos administrativos análogos o similares.

La mayoría de los casos compilados son los declarados con lugar, por considerar improcedentes los ajustes, por carecer de elementos técnicos y legales necesarios para su confirmación, tales como: investigaciones no efectuadas o defectuosas, presunciones y analogías, que en materia tributaria no son aplicables para dar fuerza legal a un ajuste formulado; y ello, con el fin de evitar la pérdida de tiempo y recursos empleados en su formulación y hacer así más eficiente y eficaz el trabajo y la actividad de la Superintendencia de Administración Tributaria”. (32:1)

#### **5.4.2. Imparcialidad de la Superintendencia de Administración Tributaria**

La Superintendencia de Administración Tributaria, en el ejercicio de sus atribuciones y facultades, debe resolver de forma imparcial los asuntos tributarios bajo su jurisdicción y competencia. Sin embargo, en virtud que la misma realiza a la vez funciones de juez y funciones de parte, no existe una resolución objetiva e imparcial, ya que como quedo establecido anteriormente el directorio emite las resoluciones en base a la asesoría proporcionada por la asesoría técnica del directorio.

Esto queda comprobado, en el procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria, regulado en el Código Tributario, pues en la auditoría realizada a la empresa objeto de estudio, fue la Superintendencia de

Administración Tributaria quien notifico, quien confirió la audiencia al contribuyente, quien ha obtenido las pruebas de descargo en contra del impuesto declarado por el citado contribuyente; quien valoró las pruebas de descargo en el procedimiento; quien considero y resolvió si los argumentos expuestos son suficientes para el desvanecimiento de la pretensión fiscal, que la misma entidad representa. Además, ante dicha entidad se interpuso el recurso de revocatoria, para que resuelva el mismo, ya que en la práctica, en materia tributaria se aplica de manera supletoria lo establecido por el Código Tributario. Un funcionario no puede ser imparcial, si además de juzgar también es parte del conflicto.

En la verificación efectuada por la Superintendencia de Administración Tributaria al contribuyente, se ajustó la cantidad de Q. 3,736,276.16, que se describe en el Anexo no. 1, en donde se detalla: la fecha, la factura o póliza, el proveedor, las compras según contribuyente, el ajuste según auditoría y en las observaciones se indica la fecha en que supuestamente se duplicó cada factura o póliza. También se ajustó la cantidad de Q. 175,598.48, según Anexo no. 2, en el mismo se anotó: la fecha, factura o póliza, el proveedor, compras según contribuyente, el ajuste según auditoría y en las observaciones se señala que esta cantidad se registró dos veces, la mencionada cantidad está integrada por Q. 13,956.55, Q. 91,779.93 y Q. 69,862.00.

En la contestación de audiencia se impugnó el ajuste de Q. 3,736,276.16, habiéndose adjuntado como prueba, fotocopia de los folios del libro de compras, con base a los cuales se comprueba que no se duplico el registro de las facturas, a las cuales hizo mención el auditor tributario en el Anexo no.1 de la auditoría efectuada. Con relación al ajuste de Q. 175,598.48 que se detalla en el Anexo no. 2 de la auditoría, en el cual se indica que esta cantidad se registró

dos veces con una sola factura, el representante legal del contribuyente en la contestación de audiencia, impugnó el mismo porque en la verificación se supone que los gastos los registró dos veces, pero el auditor tributario no indico el número de factura, la fecha, el proveedor, y la cantidad con la que supuestamente se duplico el gasto.

Al resolver la Administración Tributaria, la impugnación presentada por el representante legal del contribuyente, por el ajuste de Q. 3,911,874.64 integrado por: 1) Ajuste por Q. 3,736,276.16 formulado a la renta imponible al establecerse mediante auditoría que el contribuyente registró en dos fechas diferentes las facturas y/o pólizas por el Impuesto sobre la Renta correspondiente al período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, por concepto de compras para la producción venta según información proporcionada; y 2) Ajuste por Q. 175,598.48 formulado a la renta imponible, compuesto por Q. 13,956.55, Q. 91,779.93 y Q. 69,862.00 al establecerse mediante auditoría que el contribuyente registró y declaró dos veces en el impuesto sobre la renta con una sola factura cada importe, correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, gastos duplicados registrados y declarados sin tener la documentación legal de soporte según información proporcionada, según anexos 1 y 2 que se adjuntaron al pliego de ajustes notificado en la audiencia que fue concedida con motivo de la verificación efectuada.

Los motivos expuestos anteriormente, fueron los que se debieron entrar a conocer para discutirlos, y no cambiarlo, como se hizo en la resolución de la evacuación de audiencia, argumentando que no se deben tomar en cuenta las pruebas aportadas por el contribuyente porque los ajustes se derivan que el contribuyente duplicó costos en exceso en la integración de la materia prima. Lo que demuestra que no hay seguridad jurídica al resolver, si la razón era otra se

debió haber dejado sin efecto todo lo actuado de oficio y conceder nueva audiencia al contribuyente, es decir enmendar el trámite por haberse incurrido en defectos, como lo establece el artículo 160 del Código Tributario, el cual es improcedente cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición.

En consecuencia, todo contribuyente debe agotar forzosamente un procedimiento administrativo tributario, y a la vez los recursos administrativos regulados en el Código Tributario, los cuales no pueden asegurar su imparcialidad, para poder acudir ante un tribunal de lo contencioso administrativo, en donde sea cumplido el mandato constitucional del debido proceso, al que tiene derecho toda persona.

#### **5.5. Comprobación de la hipótesis**

De acuerdo a lo descrito anteriormente, se comprueba la hipótesis formulada en el plan de investigación; la cual señala que las causas, desde el punto de vista tributario por las que la Superintendencia de Administración Tributaria formula ajustes sin base técnica ni legal, en una empresa que elabora alimentos concentrados ubicada en la zona 10 de la ciudad de Guatemala, en el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, lo cual ha motivado la participación del Contador Público y Auditor en la interposición de los recursos administrativo y jurisdiccional, fueron: el desconocimiento del proceso productivo de la empresa; el desconocimiento de la clasificación de cuentas que integran el proceso productivo y las que se deben incluir como cuentas administrativas; la emisión de las resoluciones de los recursos interpuestos por profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales; y la resolución de los recursos interpuestos por el mismo órgano administrativo.

## **CAPÍTULO VI**

### **CASO PRÁCTICO**

#### **LA PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA INTERPOSICIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVO Y JURISDICCIONAL DE UNA EMPRESA PROCESADORA DE ALIMENTOS POR EL COBRO DE IMPUESTOS, MULTAS Y RECARGOS PROVENIENTES DE LA AUDITORÍA EFECTUADA POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

##### **6.1. Participación del Contador Público y Auditor**

El Contador Público y Auditor, es un profesional egresado de la facultad de ciencias económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, o de cualesquiera de las demás universidades autorizadas para operar en el país, el mismo, puede desempeñarse en alguno de los siguientes campos:

- Contador general o contador en cualquier institución estatal, autónoma, semiautónoma o descentralizada, o de la iniciativa privada.
- Auditor interno de cualesquiera de las citadas.
- Auditor externo independiente o integrante de una firma de auditoría externa.
- Asesor tributario, con especialización en la aplicación e interpretación de las leyes tributarias a que están afectas las instituciones ya mencionadas.

Es el profesional idóneo para elaborar los recursos administrativos y aportar las pruebas necesarias para su discusión o aceptación, ya que conoce los diferentes sistemas contables, es decir, cómo se registran los eventos económicos en los libros que está obligado a llevar el contribuyente, según su

actividad económica en cumplimiento con el código de comercio, y con base en las leyes tributarias emitidas en el país, esto en cuanto a la vigencia, reforma y derogación de las mismas; como contador construye la contabilidad, y como auditor verifica dichos eventos económicos; al ser la contabilidad constructiva y la auditoría analítica, esta última se encarga de verificar los eventos económicos, y si hay prueba suficiente y competente que respalda los mismos, determinar si es procedente la aceptación o impugnación de los ajustes formulados.

Es importante, hacer la observación de la confusión existente en los estudiantes de la carrera de contaduría pública y auditoría, respecto a la aceptación de que es el profesional de las ciencias jurídicas y sociales, el idóneo para actuar como defensor del contribuyente y así elaborar los memoriales para interponer los recursos administrativos por los ajustes formulados en las auditorías tributarias a que están sujetos y que originan el cobro de impuestos, multas y recargos; siendo otra la realidad, ya que el mencionado profesional carece de los conocimientos de contabilidad y auditoría, pues su pensum de estudios carece de cursos contables, por lo que no podría defenderlo en un caso contable porque lo desconoce; el Contador Público y Auditor, durante la carrera, cursa principios generales de derecho, derecho mercantil y derecho tributario y legislación fiscal, por lo que tiene conocimiento de la interpretación de leyes de carácter privado y público en nuestro país, y si tiene la experiencia práctica porque ha trabajado en impuestos, es un eficiente asesor tributario.

Por lo tanto, el Contador Público y Auditor con experiencia en la aplicación e interpretación de la legislación tributaria, es el autorizado para interponer los recursos administrativos a favor del contribuyente, y el abogado y notario en lo jurisdiccional, ya que en los memoriales que presenta este último profesional, además de ir firmados por el contribuyente deben firmarse en su auxilio por el

abogado, porque es el único que está facultado para actuar en defensa del contribuyente en el organismo judicial; con la observación de que por ser el caso tributario, tiene que contratar los servicios de un Contador Público y Auditor, para que le aporte los elementos contables necesarios para la defensa del contribuyente. Sin embargo, en casos excepcionales en que el Contador Público y Auditor también sea abogado y notario o viceversa, podrá actuar como defensor del contribuyente en el proceso administrativo y jurisdiccional.

## **6.2. Antecedentes del caso**

El caso propuesto, se inició con el requerimiento de información al contribuyente para que presentara a la Administración Tributaria: libros, documentos contables, integración de ingresos, costos y gastos, etc., en un plazo improrrogable de tres (3) días contados a partir del día siguiente de la notificación de la solicitud de información, con base en el artículo 93 del Código Tributario.

La auditoría efectuada por el auditor de la Superintendencia de Administración Tributaria se realizó de gabinete, habiendo tomado como referencia la información requerida que presentó el contribuyente, por lo que no se verificó físicamente la integración de la propiedad, planta y equipo de la empresa ni cuál es su actividad económica. La auditoría dio como resultado la formulación de ajustes al impuesto sobre la renta e impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz por los períodos de imposición comprendidos del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008; y por los trimestres del 01 de enero al 31 de marzo y del 01 de abril al 30 de junio de 2008 respectivamente.



En cumplimiento a lo establecido en el artículo 146 del Código Tributario, la Administración Tributaria notificó al contribuyente la audiencia por los ajustes formulados, el cobro de impuestos y las multas, así como los recargos que correspondan; concediéndole treinta (30) días hábiles improrrogables, siguientes a la notificación de dicha audiencia a efecto de presentar los descargos y ofrecer los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

El contribuyente contrató los servicios profesionales de un Contador Público y Auditor, quién después de analizar los ajustes formulados elaboró el memorial de contestación de audiencia; en el mismo se impugnaron los reparos que originan el cobro de los impuestos ya mencionados y los recargos correspondientes, habiendo aportado la mayor parte de las pruebas en que basa su oposición y defensa, solicitando en el memorial apertura a prueba; y concedida según lo establecido en el artículo 143 del Código Tributario.

La resolución que se emitió por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la que se entró a conocer la impugnación presentada fue desfavorable al contribuyente, habiendo confirmado la totalidad de los ajustes formulados, por el impuesto sobre la renta e impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz; así como las multas, intereses y recargos de los mismos.

Por lo expuesto anteriormente, lo procedente es hacer valer el derecho de defensa del contribuyente por medio del recurso de revocatoria, con base en el artículo 154 del Código Tributario.

Sin embargo, como quedó establecido en capítulos anteriores, en la práctica quien resuelve el recurso de revocatoria interpuesto por el contribuyente, es el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Para recurrir al recurso de lo contencioso administrativo, debe agotarse la vía administrativa, dicha vía se agota con la resolución del recurso de revocatoria que sea desfavorable al contribuyente. Sin embargo en el presente caso no existe dicha resolución, por lo que con el propósito de indicar como se lleva a cabo el recurso de lo contencioso administrativo se señalan las partes que integran la demanda, en donde el profesional de las Ciencias Jurídicas y Sociales es quien actúa como abogado director, que al no ser su disciplina la contabilidad y auditoría, y que los ajustes que formuló el auditor tributario se basaron en libros y documentos de contabilidad, actuará conjuntamente con el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría para elaborar la demanda con apego a las normas legales correspondientes.

## **6.3. AUDITORÍA EFECTUADA POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**



## CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

En la ciudad de Guatemala, siendo las 14 horas con 20 minutos, del día 18 de julio de dos mil nueve, constituido en: Avenida Reforma diez guión doce zona diez. **NOTIFIQUÉ A: ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.**, el contenido de la **AUDIENCIA** número A-dos mil nueve-diez-doce-cero cero cuatrocientos dieciocho, de fecha seis de julio de dos mil nueve, la cual es acompañada de: Resumen de Impuestos y Multas, Un Folio; Resumen de Explicación de Ajuste al Impuesto sobre la Renta Régimen Optativo, Un Folio; Hoja de Liquidación del Impuesto sobre la Renta Régimen Optativo, Dos Folios; Explicaciones de Ajustes al Impuesto sobre la Renta Régimen Optativo, Tres Folios; Anexos de Explicaciones de Ajustes al Impuesto sobre la Renta Régimen Optativo, Tres Folios; Hoja de Liquidación del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Dos Folios; Resumen de Explicaciones de Determinaciones de Oficio del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Dos Folios; Explicación de Determinación de oficio sobre base cierta del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Cuatro Folios; Anexos del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Ocho folios. Entregándole copia de cada uno de los mismos, por medio de esta cédula que recibió

Laura Martínez

quien bien enterado (a) si firma. DOY FE. \_\_\_\_\_

F. C. [Signature]

F. [Signature]  
NOTIFICADOR



## AUDIENCIA

Guatemala, 06 de julio de 2009.

**Audiencia No.:** A-2009-10-12-000418

**Expediente No.:** 2008-10-12-000022

**Nombramiento No.:** 2008-5-391

**ASUNTO:** Ajustes, determinaciones de oficio sobre base cierta, impuestos y multas derivados de la auditoría efectuada al contribuyente: Alimentos Balanceados para Animales, S.A. con Número de Identificación Tributaria 261445-3, relacionado con el Impuesto sobre la Renta e Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, por el período de imposición comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008; y los trimestres comprendidos del 01 de enero al 31 de marzo y del 01 de abril al 30 de junio de 2008.

Se concede al contribuyente identificado en el asunto, con domicilio fiscal ubicado en Avenida Reforma diez guión doce zona diez de la ciudad 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 o los **ajustes, determinaciones de oficio sobre base cierta, impuestos y multas** 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:

Descripción	Folio (s)
Resumen de Impuestos y Multas	1

Resumen de Explicación de Ajuste al Impuesto sobre la Renta	1
Hoja de Liquidación del Impuesto sobre la Renta	2
Explicaciones de Ajustes al Impuesto sobre la Renta Régimen Optativo	3
Anexos de Explicaciones de Ajustes al Impuesto sobre la Renta Régimen Optativo	3
Hoja de Liquidación del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	2
Resumen de Explicaciones de Determinaciones de Oficio del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	2
Explicación de Determinación de oficio sobre base cierta del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	4
Anexos del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	8

**BASE LEGAL:** Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículos 69, 98, 127, 130, 146 y 147 del Decreto 6-91 y sus reformas vigentes, artículo 3 del Decreto 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, todos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala.

**NOTIFIQUESE:**



**Firma Auditor Tributario**

**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:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.

**NIT:** 261445-3

**RESUMEN DE IMPUESTOS Y MULTAS**  
(Cifras expresadas en quetzales)

No.	IMPUESTO	PERÍODO O PERÍODOS COMPRENDIDOS		IMPUESTO A PAGAR	MULTA	TOTAL IMPUESTOS MAS MULTA
		DEL	AL			
1	Impuesto Sobre la Renta	01/01/2008	31/12/2008	1.230.279.20	1.230.279.20	2.460.558.40
2	Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	01/01/2008	31/03/2008	252.658.08	252.658.08	505.316.16
3	Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	01/04/2008	30/06/2008	252.658.08	252.658.08	505.316.16
<b>TOTAL DE IMPUESTOS Y MULTAS</b>						<b>3.471.190.72</b>

**FUENTE:** Ver resumen de explicación de ajustes y determinaciones de oficio.

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

**INTERESES:** 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 su reforma vigente en el período auditado.

  
 Firma Auditor Tributario



**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.  
**NIT:** 261445-3

## RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE DETERMINACIONES DE OFICIO

### AUDITORÍA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008

EXPLICACIÓN No.	RUBRO	NOMBRE DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO	VALOR
1.1	IMPUESTO A PAGAR	Por haberse declarado compras más de una vez.	Q. 3,736,276.16
1.2	IMPUESTO A PAGAR	Por haberse duplicado gastos sin tener la documentación legal de soporte	Q. 175,598.48
<b>TOTAL DE AJUSTES</b>			<b>Q. 3,911,874.64</b>

Firma Auditor Tributario





**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.  
**NIT:** 261445-3

**HOJA DE LIQUIDACIÓN No. 1  
 IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**PERÍODO DE IMPOSICIÓN DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008  
 (Cifras expresadas en Quetzales)**

**I. DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE AJUSTADA**

Renta Imponible declarada según formulario SAT No. 1199114545454	316.026.00
(+) Ajustes a la Renta Imponible según resumen de explicaciones de ajustes	3.911.874.64
<b>Renta Imponible Ajustada</b>	<b>4.227.900.64</b>

**II. CÁLCULO Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

Cálculo del impuesto conforme al artículo 72 del Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas vigentes en el período auditado, Ley del Impuesto sobre la Renta, así:

Tarifa 31% sobre la renta imponible ajustada	1.310.649.20
(-) Pagos trimestrales	73.585.00
<b>IMPUESTO DETERMINADO</b>	<b>1.237.064.20</b>
(-) <b>Créditos no sujetos a reintegro</b>	
Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz pagado en año calendario anterior y no aplicado a pagos trimestrales	0.00
Crédito por Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias	0.00
(=) <b>Saldo del Impuesto</b>	<b>1.237.064.20</b>
(-) Otros acreditamientos conforme resolución	0.00

(-) Crédito por Impuesto al Valor Agregado	0.00
(-) Impuesto pagado conforme declaración original y sus rectificaciones	6.785.00
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PAGAR</b>	<b>1.230.279.20</b>
<b>SANCIÓN POR OMISIÓN DE PAGO DE TRIBUTOS</b>	<b>1.230.279.20</b>
<b>TOTAL A PAGAR POR EL CONTRIBUYENTE</b>	<b>2.460.558.40</b>

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

**INTERESES:** Adicionalmente, cóbrese los intereses resarcitorios sobre el monto del impuesto omitido, conforme 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 período auditado.

Firma Auditor Tributario



**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.  
**NIT:** 261445-3

### **EXPLICACIÓN DE AJUSTE 1.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

<b>Período Auditado</b>	Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008
<b>Nombre del Ajuste</b>	Compras duplicadas registradas y declaradas sin tener la documentación legal correspondiente
<b>Valor del Ajuste</b>	Q. 3,736,276.16

#### **Explicación**

Se ajusta el exceso declarado en compras por las razones que se exponen a continuación:

Ajuste formulado a la renta imponible al establecerse mediante auditoría que el contribuyente registro y declaró dos veces en el Impuesto Sobre la Renta correspondiente al período de imposición del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, compras locales e importación de productos para la producción y venta, según integración de compras proporcionada por el contribuyente (Ver Anexo No.1) Q. 3,736,276.16

**Base Legal:** Artículo 39 inciso b), Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas vigentes en el período auditado.

**Firma Auditor Tributario**

**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.  
**NIT:** 261445-3  
**PERÍODO DE IMPOSICIÓN:** DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008.  
**CONCEPTO:** COMPRAS QUE NO PROCEDEN POR DUPLICACIÓN

(Cifras expresadas en quetzales)  
 Sólo se anota Base

Fecha	Factura Póliza	Proveedor	Compras según Contribuyente	Compras Según Auditoría	Ajuste según Auditoría	Observaciones
06/02/2008	322 () 6004865	MAIZ, S.A.	3.609.171.33		3.609.171.33	Duplicada el 01/02/2008
28/04/2008	248975	SOYA	12.258.04		12.258.04	Duplicada el 29/04/2008
29/04/2008	324587	SOYA	9.806.29		9.806.29	Duplicada el 29/04/2008
30/05/2008	195874	HARINAS INDUSTRIALES	105.040.50		105.040.50	Duplicada el 30/05/2008

**Total compras operadas dos veces de acuerdo a integración presentada por el contribuyente.**

3.736.276.16

0.00 3.736.276.16

Firma Auditor Tributario



**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.  
**NIT:** 261445-3

### **EXPLICACIÓN DE AJUSTE 1.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**Período Auditado:** Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008  
**Nombre del Ajuste:** Gastos duplicados registrados y declarados sin tener la documentación legal de soporte  
**Valor del Ajuste:** Q. 175,598.48

#### **Explicación**

De acuerdo a la revisión efectuada a los registros contables, integraciones proporcionadas por el contribuyente y la documentación de soporte de los costos y gastos reportados en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto sobre la Renta, se determinó que el contribuyente contabilizó y declaró el mismo gasto dos veces como se describe a continuación:

De acuerdo a las integraciones de Otros Gastos y Gastos de Fabricación, la revisión de las cuentas contables GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y GASTOS DE FABRICACIÓN, según libro Mayor folios 025 y 027, y la revisión efectuada a la documentación de soporte, el contribuyente duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura. De acuerdo con la documentación de soporte el gasto corresponde a GASTOS DE ADMINISTRACIÓN por Q. 13,956.55.

De acuerdo a las integraciones de Gastos de Importación y Gastos de Fabricación, la revisión de las cuentas contables GASTOS DE IMPORTACIÓN Y GASTOS DE FABRICACIÓN, según Libro Mayor folios 025, y la revisión efectuada a la documentación de soporte, el contribuyente duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura. De acuerdo con la documentación de soporte el gasto corresponde únicamente a GASTOS DE IMPORTACIÓN por Q. 91,779.93.

De acuerdo a las integraciones de Material de Empaque y Gastos de Fabricación, la revisión de las cuentas contables MATERIAL DE EMPAQUE Y GASTOS DE

FABRICACIÓN, según libro Mayor folios 025 y 026, y la revisión efectuada a la documentación de soporte, el contribuyente duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura. De acuerdo con la documentación de soporte el gasto corresponde únicamente a MATERIAL DE EMPAQUE por Q. 69,862.00.

Como resultado de lo expuesto, procede ajuste a la renta imponible declarada por Q. 175,598.48 por gastos no deducibles (Ver Anexo No. 2)

**Base Legal:** Artículo 39 inciso b), Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas vigentes en el período auditado.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized letter 'P' with a vertical line through it and some smaller, less distinct characters below it.

Firma Auditor Tributario

**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.  
**NIT:** 261445-3  
**PERÍODO DE IMPOSICIÓN:** DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008.  
**CONCEPTO:** GASTOS DUPLICADOS DE ACUERDO A INTEGRACIONES PROPORCIONADAS POR EL CONTRIBUYENTE

**Cifras Expresadas en Quetzales  
Sólo se anota Base**

Fecha	Factura Póliza	Proveedor	Compras según Contribuyente	Compras Según Auditoría	Ajuste según Auditoría	Observaciones
-------	----------------	-----------	-----------------------------	-------------------------	------------------------	---------------

**OTROS GASTOS REGISTRADOS TAMBIÉN COMO GASTOS DE FABRICACIÓN**

05/01/2008	2510	PAPELES, S.A.	62.50		62.50	Se registró dos veces
06/01/2008	2540	IMPRESIONES, S.A.	49.11		49.11	Se registró dos veces
17/01/2008	6459	IMPRESIONES, S.A.	13.39		13.39	Se registró dos veces
20/01/2008	2563	PAPELES, S.A.	142.86		142.86	Se registró dos veces
03/07/2008	2578	IMPRESIONES, S.A.	3.426.17		3.426.17	Se registró dos veces
01/08/2008	1395	PAPELES, S.A.	4.169.94		4.169.94	Se registró dos veces
02/08/2008	2598	PAPELES, S.A.	3.414.01		3.414.01	Se registró dos veces
15/12/2008	4587	IMPRESIONES, S.A.	2.678.57		2.678.57	Se registró dos veces

**TOTAL**                      13.956.55                      13.956.55

**GASTOS DE IMPORTACIÓN REGISTRADOS TAMBIÉN COMO GASTOS DE FABRICACIÓN**

29/03/2008	615	SERVICIOS, S.A.	88.106,73		88.106,73	Se registró dos veces
29/03/2008	675	SERVICIOS, S.A.	737,50		737,50	Se registró dos veces
29/03/2008	785	SERVICIOS, S.A.	513,39		513,39	Se registró dos veces
29/03/2008	452	SERVICIOS, S.A.	446,43		446,43	Se registró dos veces
07/04/2008	462	SERVICIOS, S.A.	300,00		300,00	Se registró dos veces
07/04/2008	125	SERVICIOS, S.A.	300,00		300,00	Se registró dos veces
07/04/2008	129	SERVICIOS, S.A.	348,21		348,21	Se registró dos veces
19/04/2008	468	SERVICIOS, S.A.	348,21		348,21	Se registró dos veces
05/05/2008	789	SERVICIOS, S.A.	300,00		300,00	Se registró dos veces
29/05/2008	896	SERVICIOS, S.A.	379,46		379,46	Se registró dos veces
<b>TOTAL</b>			<b>91.779,93</b>		<b>91.779,93</b>	

**GASTOS DE MATERIAL DE EMPAQUE REGISTRADOS TAMBIÉN COMO GASTOS DE FABRICACIÓN**

04/12/2008	4450	CAJAS, S.A.	19.982,86		19.982,86	Se registró dos veces
21/12/2008	4496	CAJAS, S.A.	49.879,14		49.879,14	Se registró dos veces
<b>TOTAL</b>			<b>69.862,00</b>		<b>69.862,00</b>	

**TOTAL****175.598.48**

**FUENTE:** Facturas de compras, Libro de Compras y Servicios Recibidos, Libros Contables proporcionados por el contribuyente.

**Firma Auditor Tributario**





**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.  
**NIT:** 261445-3

**HOJA DE LIQUIDACIÓN No. 2**  
**DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE CIERTA IMPUESTO**  
**EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ**

**PERÍODO DE IMPOSICIÓN DEL 01 DE ENERO AL 31 DE MARZO DE 2008**  
**(Cifras expresadas en Quetzales)**

**I. BASE IMPONIBLE**

Ingresos Brutos declarados en el Impuesto sobre la Renta al 31 de diciembre de 2007, según Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, del período de imposición comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007 (formulario SAT-No. 1199114545454) **(Ver Anexo No. 4)**

Q.101.063.231.00

Ingresos Brutos dividido cuatro ( Q. 101,063,231.00 / 4)

Q.25.265.807.75

**II. CÁLCULO Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

Cálculo del impuesto conforme el artículo 8 literal b) y artículo 9 del Decreto número 19-04 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz **(Ver Explicación de Determinación de Oficio sobre Base Cierta del Impuesto No. 2.1).**

Q.252.658.08

**IMPUESTO OMITIDO POR EL CONTRIBUYENTE**

Q.252.658.08

**III. SANCIÓN**

Multa del 100% conforme los artículos 88 y 89 del Decreto numero 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas

Q.252.658.08

**TOTAL DE IMPUESTO Y MULTA POR PAGAR**

Q.505.316.16

Adicionalmente, cóbrese los intereses resarcitorios sobre el monto del impuesto omitido, conforme 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 período auditado.

**Firma Auditor Tributario**



**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.  
**NIT:** 261445-3

**RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE DETERMINACIONES DE OFICIO**  
**AUDITORÍA DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS**  
**ACUERDOS DE PAZ**

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

<b>EXPLICACIÓN No.</b>	<b>RUBRO</b>	<b>NOMBRE DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO</b>	<b>VALOR</b>
2.1	IMPUESTO A PAGAR	DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ	Q. 252,658.08

Firma Auditor Tributario



**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.  
**NIT:** 261445-3

**EXPLICACIÓN DE DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE CIERTA  
No. 2.1**

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

**PERÍODO DE IMPOSICIÓN: DEL 01 DE ENERO AL 31 DE MARZO DE 2008**

**Determinación del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Base Legal:** Artículos 103, 107 y 108 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el período auditado; y artículos 1, 3, 5, 6, 7 literal b), 8 literal b), 9, 10 y 12 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.

**EXPLICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE CIERTA DEL IMPUESTO VALOR Q.**

Se procede a determinar de oficio, el impuesto a pagar en el trimestre comprendido del 01 de enero al 31 de marzo de 2008, en virtud de que, derivado de la verificación de los costos reportados en la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, del período de imposición comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007, presentada según formulario SAT-No.1199114545454, se determinó la clasificación incorrecta de los costos, que corresponden a gastos de distribución o administración, lo cual incide en un margen bruto superior al 4% respecto de sus ingresos brutos, por lo cual el contribuyente se encuentra afecto a la determinación y pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. **(Ver Anexo No. 3)**

**BASE IMPONIBLE:**

Por lo expuesto, sobre la base de la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto sobre la Renta, correspondiente al período de imposición del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007 (Formulario SAT-No.1199114545454), se determina la base imponible:

**CON BASE AL ACTIVO:**

ACTIVO NETO	Q. 7,214,614.95
CUARTA PARTE	Q. 1,803,653.74

**CON BASE A LOS INGRESOS BRUTOS**

INGRESOS BRUTOS DECLARADOS	Q. 101,063,231.00
CUARTA PARTE	Q. 25,265,807.75

**BASE IMPONIBLE:**

LA MAYOR ENTRE LA CUARTA PARTE DEL ACTIVO NETO O LA CUARTA PARTE DE LOS INGRESOS BRUTOS:  
Q. 25,265,807.75

**DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO:**

BASE IMPONIBLE X TIPO IMPOSITIVO		
Q.25,265,807.75 X 1.00 % =	Q. 252,658.08	252,658.08

**TOTAL****252,658.08****Firma Auditor Tributario**



**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.  
**NIT:** 261445-3

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

**PERÍODO DE IMPOSICIÓN: DEL 01 DE ENERO AL 31 DE MARZO DE 2008**

**Clasificación improcedente de gastos reportados como costos en la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, que incide en la Determinación del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Base Legal:** Artículos 38 y 46 del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas vigentes; Artículos 368, 377 y 379 del Decreto Numero 2-70 Código de Comercio y sus reformas vigentes en el período de imposición auditado; y Artículo 2 del Decreto numero 19-04, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz; todos los Decretos del Congreso de la República de Guatemala.

#### **EXPLICACIÓN DE LA RECLASIFICACIÓN**

Se determinó que en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto sobre la Renta correspondiente al período de imposición del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007 (formulario SAT-No. 1199114545454), el contribuyente consigno costo de ventas por la cantidad de Q. 99,790,225.00, el cual se encuentra integrado por cuentas y sub-cuentas contables.

En la revisión efectuada, se estableció que el Costo de Ventas se encuentra integrado por la cuenta contable Costo de Producción y Venta, la cual se integra por gastos que constituyen gastos necesarios para conservar la fuente productora de rentas gravadas, **sin embargo no forman parte del costo de ventas, en virtud que de acuerdo a su función constituyen actividades de distribución o administración siendo los siguientes:**

<b>Integración Cuenta Contable: Gastos de Fabricación</b>	
<b>Concepto</b>	<b>Total Q.</b>
Depreciaciones	208.546.00
Combustibles y Lubricantes	695.918.26

Mantenimiento de Vehículos	754.826.98
Papelería y Útiles	33.869.40
Atención al Personal	18.880.72
Teléfonos	130.094.12
Mantenimiento de Edificios	1.067.246.89
Mantenimiento de Equipo de Cómputo	1.339.29
Materiales Eléctricos	30,065.67
Fletes	11,532.14
Herramientas	13,463.26
Servicios de Seguridad	17,710.71
Material de Empaque	145,372.49
Seguros Fábrica	100,000.00
Mano de Obra Indirecta	120,000.00
Materia Prima Inservible	45,616.62
Mantenimiento de Maquinaria	2,319,745.54
Bonificaciones	41,589.45
Cuota Patronal Fábrica	37,693.60
Grasas y Aceites	458,925.89
Aguinaldos	456,774.25
Indemnizaciones	1,045,849.27
Energía Eléctrica	5,469.45
Amortización Marcas y Patentes	50,000.00
<b>Total</b>	<b>7,811,530.00</b>

**Fuente:** Integración proporcionada por el contribuyente

Para la Administración Tributaria, los Gastos de Administración se consideran como el conjunto de erogaciones incurridas en la dirección general de una empresa. Las partidas que se agrupan bajo este rubro varían de acuerdo con la naturaleza del negocio, aunque por regla general, abarcan las Depreciaciones, Combustibles y Lubricantes, Mantenimiento de Vehículos, Papelería y Útiles, Atención al Personal, Teléfonos, Mantenimiento de Edificios, Mantenimiento e Equipo de Cómputo, Materiales Eléctricos, Fletes, Herramientas, Servicios de Seguridad, Material de Empaque, etc., que de acuerdo a su función pertenecen a actividades de distribución o administración, considerándose normales de carácter corriente para el funcionamiento de la parte administrativa.

Firma Auditor Tributario





SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

ANEXO No. 4

**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.

**NIT:** 261445-3

**CONCEPTO:** Estado de Resultados para la Determinación del Margen Bruto

**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 DE LA RECLASIFICACIÓN**

Para la determinación del margen bruto y del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, los gastos que integran la cuenta del Costo de Producción y Venta, no son aceptables como parte del costo de ventas, debido a que de acuerdo a su función constituyen gastos necesarios para realizar actividades de distribución o administración y no constituyen costos como se encuentran registrados y declarados por parte del contribuyente.


NOMBRE DE LAS CUENTAS	SEGÚN CONTRIBUYENTE		AJUSTE Y/O RECLASIFICACIÓN			SEGÚN AUDITORÍA	
	VALOR	%	DEBE		HABER	VALOR	%
<b>INGRESOS BRUTOS</b>							
Ventas Netas Locales	101.063.231,00	100				101.063.231,00	100
Otros Ingresos	0,00					0,00	
<b>Total Ingresos Brutos</b>	<b>101.063.231,00</b>					<b>101.063.231,00</b>	
<b>(-) COSTO DE VENTAS</b>							
<b>MATERIA PRIMA</b>							
Inventario Inicial	1.680.560,00					1.680.560,00	

Compras Netas							
Compras Locales	14.505.073,00					14.505.073,00	
Compras por Importación	77.800.390,00					77.800.390,00	
<b>Materia Prima Disponible</b>	<b>93.986.023,00</b>					<b>93.986.023,00</b>	
<b>MANO DE OBRA Y CUOTAS PATRONALES</b>	0,00					0,00	
<b>COSTO PRIMO</b>	93.986.023,00					93.986.023,00	
<b>GASTOS DE FABRICACIÓN</b>	7.811.530,00			a)	7.811.530,00	0,00	
Costo de Producción	<b>101.797.553,00</b>					<b>93.986.023,00</b>	
Inventario Final	2.007.328,00					2.007.328,00	
Total Costo de Producción y Venta	<b>99.790.225,00</b>					<b>91.978.695,00</b>	91.01
<b>MARGEN BRUTO</b>	<b>1.273.006,00</b>	1.26				<b>9.084.536,00</b>	8.99
<b>(-) GASTOS DE DISTRIBUCIÓN O ADMINISTRACIÓN</b>	956.980,00		7.811.530,00			8.768.510,00	
<b>RESULTADO DEL EJERCICIO</b>	<b>316.026,00</b>		<b>7.811.530,00</b>		<b>7.811.530,00</b>	<b>316.026,00</b>	

a) Reclasificación de Gastos

**Fuente:** Declaración Jurada Anual Impuesto sobre la Renta formulario SAT No. 1199114545454 e integración proporcionada por el contribuyente

Con el propósito de determinar la correcta Base imponible del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz se consideraron los Ajustes y Reclasificaciones establecidos mediante la auditoría realizada, debido a las inconsistencias detectadas, las cuales se dan a conocer en los Anexos correspondientes.

  
**Firma Auditor Tributario**





**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.  
**NIT:** 261445-3

**HOJA DE LIQUIDACIÓN No. 3  
DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE CIERTA IMPUESTO  
EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ**

**PERÍODO DE IMPOSICIÓN DEL 01 DE ABRIL AL 30 DE JUNIO DE 2008  
(Cifras expresadas en Quetzales)**

**I. BASE IMPONIBLE**

Ingresos Brutos declarados en el Impuesto sobre la Renta al 31 de diciembre de 2007, según Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, del período de imposición comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007 (formulario SAT-No. 1199114545454) **(Ver Anexo No. 6)**

Q101.063.231,00

Ingresos Brutos dividido cuatro ( Q. 101,063,231.00 / 4)

Q25.265.807,75

**II. CÁLCULO Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

Cálculo del impuesto conforme el artículo 8 literal b) y artículo 9 del Decreto número 19-04 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (Ver Explicación de Determinación de Oficio sobre Base Cierta del Impuesto No. 3.1.)

Q252.658,08

**IMPUESTO OMITIDO POR EL CONTRIBUYENTE**

**Q252.658,08**

**III. SANCIÓN**

Multa del 100% conforme los artículos 88 y 89 del Decreto numero 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas

Q252.658,08

**TOTAL DE IMPUESTO Y MULTA POR PAGAR**

**Q505.316,16**

Adicionalmente, cóbrese los intereses resarcitorios sobre el monto del impuesto omitido, conforme 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 período auditado.

  
**Firma Auditor Tributario**



**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.

**NIT:** 261445-3

**RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE DETERMINACIONES DE OFICIO  
AUDITORÍA DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO  
A LOS ACUERDOS DE PAZ**

**Período del 01 de abril de 2008 al 30 de junio de 2008**

<b>EXPLICACIÓN No.</b>	<b>RUBRO</b>	<b>NOMBRE DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO</b>	<b>VALOR</b>
3.1.	IMPUESTO A PAGAR	DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ	Q. 252,658.08

**Firma Auditor Tributario**



## **EXPLICACIÓN DE DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE CIERTA No. 3.1**

**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.

**NIT:** 261445-3

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

**PERÍODO DE IMPOSICIÓN: DEL 01 DE ABRIL AL 30 DE JUNIO DE 2008**

**Determinación del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Base Legal:** Artículos 103, 107 y 108 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el período auditado; y artículos 1, 3, 5, 6, 7 literal b), 8 literal b), 9, 10 y 12 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.

### **EXPLICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE VALOR Q. CIERTA DEL IMPUESTO**

Se procede a determinar de oficio, el impuesto a pagar en el trimestre comprendido del 01 de abril al 30 de junio de 2008, en virtud de que, derivado de la verificación de los costos reportados en la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, del período de imposición comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007, presentada según formulario SAT-No.1199114545454, se determinó la clasificación incorrecta de los costos, que corresponden a gastos de distribución o administración, lo cual incide en un margen bruto superior al 4% respecto de sus ingresos brutos, por lo cual el contribuyente se encuentra afecto a la determinación y pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. **(Ver Anexo No. 5)**

**BASE IMPONIBLE:**

Por lo expuesto, sobre la base de la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto sobre la Renta, correspondiente al período de imposición del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007 (Formulario SAT-No.1199114545454), se determina la base imponible:

**CON BASE AL ACTIVO:**

ACTIVO NETO	Q.	7,214,614.95
CUARTA PARTE	Q.	1,803,653.74

**CON BASE A LOS INGRESOS BRUTOS**

INGRESOS BRUTOS DECLARADOS	Q.	101,063,231.00
CUARTA PARTE	Q.	25,265,807.75

**BASE IMPONIBLE:**

LA MAYOR ENTRE LA CUARTA PARTE DEL ACTIVO NETO O LA CUARTA PARTE DE LOS INGRESOS BRUTOS:  
Q. 25,265,807.75

**DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO:**

BASE IMPONIBLE X TIPO IMPOSITIVO

Q. 25,265,807.75 X 1.00 % =	Q. 252,658.08	252,658.08
-----------------------------	---------------	------------

**TOTAL**

**252,658.08**



**Firma Auditor Tributario**



ANEXO No. 5

**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.

**NIT:** 261445-3

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

**PERÍODO DE IMPOSICIÓN: DEL 01 DE ABRIL AL 30 DE JUNIO DE 2008**

**Clasificación improcedente de gastos reportados como costos en la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, que incide en la Determinación del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Base Legal:** Artículos 38 y 46 del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas vigentes; Artículos 368, 377 y 379 del Decreto Numero 2-70 Código de Comercio y sus reformas vigentes en el período de imposición auditado; y Artículo 2 del Decreto numero 19-04, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz; todos los Decretos del Congreso de la República de Guatemala.

**EXPLICACIÓN DE LA RECLASIFICACIÓN**

Se determinó que en la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto sobre la Renta correspondiente al período de imposición del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007 (formulario SAT-No. 1199114545454), el contribuyente consigno costo de ventas por la cantidad de Q. 99,790,225.00, el cual se encuentra integrado por cuentas y sub-cuentas contables.

En la revisión efectuada, se estableció que el Costo de Ventas se encuentra integrado por la cuenta contable Costo de Producción y Venta, la cual se integra por gastos que constituyen gastos necesarios para conservar la fuente productora de rentas gravadas, **sin embargo no forman parte del costo de ventas, en virtud que de acuerdo a su función constituyen actividades de distribución o administración siendo los siguientes:**

<b>Integración Cuenta Contable: Gastos de Fabricación</b>	
<b>Concepto</b>	<b>Total Q.</b>
Depreciaciones	208.546.00
Combustibles y Lubricantes	695.918.26
Mantenimiento de Vehículos	754.826.98

Papelería y Útiles	33.869.40
Atención al Personal	18.880.72
Teléfonos	130.094.12
Mantenimiento de Edificios	1.067.246.89
Mantenimiento de Equipo de Cómputo	1.339.29
Materiales Eléctricos	30,065.67
Fletes	11,532.14
Herramientas	13,463.26
Servicios de Seguridad	17,710.71
Material de Empaque	145,372.49
Seguros Fábrica	100,000.00
Mano de Obra Indirecta	120,000.00
Materia Prima Inservible	45,616.62
Mantenimiento de Maquinaria	2,319,745.54
Bonificaciones	41,589.45
Cuota Patronal Fábrica	37,693.60
Grasas y Aceites	458,925.89
Aguinaldos	456,774.25
Indemnizaciones	1,045,849.27
Energía Eléctrica	5,469.45
Amortización Marcas y Patentes	50,000.00
<b>Total</b>	<b>7,811,530.00</b>

**Fuente:** Integración proporcionada por el contribuyente

Para la Administración Tributaria, los Gastos de Administración se consideran como el conjunto de erogaciones incurridas en la dirección general de una empresa. Las partidas que se agrupan bajo este rubro varían de acuerdo con la naturaleza del negocio, aunque por regla general, abarcan las Depreciaciones, Combustibles y Lubricantes, Mantenimiento de Vehículos, Papelería y Útiles, Atención al Personal, Teléfonos, Mantenimiento de Edificios, Mantenimiento e Equipo de Cómputo, Materiales Eléctricos, Fletes, Herramientas, Servicios de Seguridad, Material de Empaque, etc., que de acuerdo a su función pertenecen a actividades de distribución o administración, considerándose normales de carácter corriente para el funcionamiento de la parte administrativa.



Firma Auditor Tributario



SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

ANEXO No. 6

**CONTRIBUYENTE:** ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.

**NIT:** 261445-3

**CONCEPTO:** Estado de Resultados para la Determinación del Margen Bruto

**IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ  
PERÍODO DE IMPOSICIÓN: DEL 01 DE ABRIL AL 30 DE JUNIO DE 2008**

**EXPLICACIÓN DE LA RECLASIFICACIÓN**

Para la determinación del margen bruto y del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, los gastos que integran la cuenta del Costo de Producción y Venta, no son aceptables como parte del costo de ventas, debido a que de acuerdo a su función constituyen gastos necesarios para realizar actividades de distribución o administración y no constituyen costos como se encuentran registrados y declarados por parte del contribuyente.


NOMBRE DE LAS CUENTAS	SEGÚN CONTRIBUYENTE		AJUSTE Y/O RECLASIFICACIÓN			SEGÚN AUDITORÍA	
	VALOR	%	DEBE		HABER	VALOR	%
<b>INGRESOS BRUTOS</b>							
Ventas Netas Locales	101.063.231,00	100				101.063.231,00	100
Otros Ingresos	0,00					0,00	
<b>Total Ingresos Brutos</b>	<b>101.063.231,00</b>					<b>101.063.231,00</b>	
<b>(-) COSTO DE VENTAS</b>							
<b>MATERIA PRIMA</b>							
Inventario Inicial	1.680.560,00					1.680.560,00	

Compras Netas							
Compras Locales	14.505.073,00					14.505.073,00	
Compras por Importación	77.800.390,00					77.800.390,00	
<b>Materia Prima Disponible</b>	<b>93.986.023,00</b>					<b>93.986.023,00</b>	
<b>MANO DE OBRA Y CUOTAS PATRONALES</b>	0,00					0,00	
<b>COSTO PRIMO</b>	93.986.023,00					93.986.023,00	
<b>GASTOS DE FABRICACIÓN</b>	7.811.530,00			a)	7.811.530,00	0,00	
Costo de Producción	<b>101.797.553,00</b>					<b>93.986.023,00</b>	
Inventario Final	2.007.328,00					2.007.328,00	
Total Costo de Producción y Venta	<b>99.790.225,00</b>					<b>91.978.695,00</b>	91.01
<b>MARGEN BRUTO</b>	<b>1.273.006,00</b>	1.26				<b>9.084.536,00</b>	8.99
<b>(-) GASTOS DE DISTRIBUCIÓN O ADMINISTRACIÓN</b>	956.980,00		7.811.530,00			8.768.510,00	
<b>RESULTADO DEL EJERCICIO</b>	<b>316.026,00</b>		<b>7.811.530,00</b>		<b>7.811.530,00</b>	<b>316.026,00</b>	

a) Reclasificación de Gastos

**Fuente:** Declaración Jurada Anual Impuesto sobre la Renta formulario SAT No. 1199114545454 e integración proporcionada por el contribuyente

Con el propósito de determinar la correcta Base imponible del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz se consideraron los Ajustes y Reclasificaciones establecidos mediante la auditoría realizada, debido a las inconsistencias detectadas, las cuales se dan a conocer en los Anexos correspondientes.

  
Firma Auditor Tributario



## **6.4. IMPUGNACIÓN DE LOS AJUSTES O EVACUACIÓN DE AUDIENCIA CONCEDIDA**

## **ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.**

**Avenida Reforma diez guión doce zona diez**

Alejandro Fuentes Gonzales, actuando como Representante Legal de **ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, SOCIEDAD ANÓNIMA** (Adjunto fotocopia) NIT 261445-3, señalando para recibir notificaciones en la Avenida Reforma diez guión doce zona diez; con base en lo establecido en el artículo 146 del Código Tributario y sus reformas, evacuó la **Audiencia No. A-2009-10-12-000418, Expediente No. 2008-10-12-000022**, notificada el 18 de Julio de 2009, relacionada con los ajustes que le fueron formulados a mí representada por el Impuesto Sobre la Renta en el período de imposición comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008; e Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, del período comprendido del 01 de enero al 31 de marzo de 2008; y del 01 de abril al 30 de junio de 2008; según audiencia concedida por la División de Fiscalización, Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, por lo que impugno los ajustes formulados por las siguientes razones técnicas y legales:

### **AJUSTE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**1.1. Compras duplicadas registradas y declaradas sin tener la documentación legal de soporte** **Q. 3,736,276.16**

En la explicación del ajuste se establece que el contribuyente registró y declaró dos veces en el impuesto sobre la renta, correspondiente al período de imposición del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, compras locales e importación de productos para la producción y venta, según integración de compras proporcionada por el contribuyente (Ver Anexo No.1)

Fecha	Factura Póliza	Proveedor	Compras según Contribuyente	Ajuste según Auditoría	Duplicada
06/02/2008	322 ( ) 6004865	MAIZ, S.A.	3.609.171.33	3.609.171.33	01/02/2008
28/04/2008	248975	SOYA	12.258.04	12.258.04	29/04/2008
29/04/2008	324587	SOYA	9.806.29	9.806.29	29/04/2008
30/05/2008	195874	HARINAS INDUSTRIALES	105.040.50	105.040.50	30/05/2008
			<b>Q. 3,736,276.16</b>	<b>Q. 3,736,276.16</b>	

**Base Legal:** Artículo 39 literal b) del Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas.

Impugno los ajustes formulados en la auditoría, de Q. 3,736,276.16, por lo siguiente: (Sólo se anota base)

- a) En el mes de febrero de 2008, en el folio 147 se registró con fecha 06/02/2008 la póliza número 322-6004865 del proveedor MAÍZ, S.A. por Q. 3,609,171.33, en dicho folio, se registraron las facturas y pólizas que corresponden al inicio del mes de febrero, por lo tanto, el registro de la póliza 322-6004865 no fue duplicado el 01/02/2008, como fue señalada en la auditoría efectuada por el auditor tributario, pues como se explico anteriormente en el folio mencionado debería de encontrarse registrada la póliza a la que hace mención el auditor, en consecuencia no se registro dos veces.
  
- b) En abril de 2008 con fecha 28/04/2008 se registró la factura 248975 emitida por el proveedor SOYA, por Q.12,258.04 según folio 153 del registro de compras; en dicho folio se registraron facturas hasta el 30/04/2008, por lo que se pudo comprobar que dicha factura no aparece nuevamente registrada con fecha 29/04/2008 como se afirma en la auditoría, por lo que no fue duplicada.

- c) En abril de 2008, con fecha 29/04/2008 se registró la factura número 324587 emitida por el proveedor SOYA, por Q. 9,806.29, según folio 153 del libro de compras, en la auditoría se indica que fue duplicada en esa misma fecha, al revisar las fechas de registro de las facturas en los folios del libro de Compras, se establece que sólo aparece una vez, por lo que no se duplicó como se afirma en la auditoría.
- d) En mayo de 2008, según folio 160 con fecha 30/05/2008 se registró la factura número 195874 emitida por HARINAS INDUSTRIALES, por Q. 105,040.50; según auditoría se estableció que su valor se duplicó en la misma fecha, al revisar el libro de compras, según folios 159 y 160, no aparece duplicada dicha factura como se afirma en la auditoría realizada.

Por lo tanto, el ajuste formulado por Q. 3,736,276.16, debe desvanecerse ya que las facturas de compras no fueron registradas dos veces, en consecuencia no se duplicó el gasto como se comprueba con fotocopia de los folios 147, 148, 153, 159 y 160 del libro de compras de la empresa, siendo inaplicable el artículo 39 inciso b) del Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas.

**1.2. Gastos duplicados registrados y declarados sin tener la documentación legal de soporte Q. 175,598.48**

El ajuste fue formulado con base en el artículo 39 inciso b) del Decreto número 26-92 del Congreso de la República, Ley del impuesto sobre la renta y sus reformas. Dicho ajuste se encuentra integrado por Q. 13,956.55, Q. 91,779.93 y Q. 69,862.00 que suman Q. 175,598.48; impugno cada uno de los mismos por lo siguiente:

**1.2.1. En la explicación del ajuste por Q. 13,956.55, se indica que:** De acuerdo a las integraciones de otros gastos y gastos de fabricación, según libro mayor folios 025 y 027 y la revisión efectuada a la documentación de soporte, el contribuyente duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura. De acuerdo con la documentación de soporte el gasto corresponde a gastos de administración por Q.13,956.55.

Las facturas que integran el valor de Q.13,956.55, se encuentran registradas en el libro de compras de la empresa de la siguiente manera: (Se anota base)

**FOLIO 123**

05/01/2008	2510	PAPELES, S.A.	Q. 62.50
06/01/ 2008	2540	IMPRESIONES, S.A.	Q. 49.11

**FOLIO 124**

17/01/2008	6459	IMPRESIONES, S.A.	Q. 13.39
20/01/2008	2563	PAPELES, S.A.	Q. 142.86

**FOLIO 189**

03/07/2008	2578	IMPRESIONES, S.A.	Q. 3,426.17
01/08/2008	1395	PAPELES, S.A.	Q. 4,169.94
02/08/2008	2598	PAPELES, S.A.	Q. 3,414.01

**FOLIO 225**

15/12/2008	4587	IMPRESIONES, S.A.	Q. 2,678.57
------------	------	-------------------	-------------

Se adjunta fotocopia de los folios del libro de compras mencionados.

Las facturas detalladas anteriormente se registraron en los libros diario y mayor, no existiendo duplicidad en su anotación, el auditor que formuló el ajuste indica que se **duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura**; sin embargo, debió demostrar que así fue, indicando la fecha, número de factura, proveedor y el importe de la factura en donde se duplicó la cantidad mencionada, así como el folio en donde fue duplicada. Por tal motivo, el ajuste carece de base legal al no demostrar lo anteriormente expuesto.

**1.2.2. El ajuste por Q. 91,779.93**, se fundamenta en que de acuerdo a las integraciones de gastos de importación y gastos de fabricación, según libro mayor folio 025 y la revisión efectuada a la documentación de soporte, el contribuyente duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura. De acuerdo con la documentación de soporte el gasto corresponde únicamente a gastos de importación por Q.91,779.93

Mí representada impugna este ajuste porque las facturas que integran la cantidad de Q.91,779.93, se encuentran registradas en el libro de compras, de la siguiente forma: (Se anota base)

**FOLIO 150**

29/03/2008	615	SERVICIOS, S.A.	Q. 88,106.73
29/03/2008	675	SERVICIOS, S.A.	Q. 737.50
29/03/2008	785	SERVICIOS, S.A.	Q. 513.39
29/03/2008	452	SERVICIOS, S.A.	Q. 446.43

**FOLIO 151**

07/04/2008	462	SERVICIOS, S.A.	Q. 300.00
------------	-----	-----------------	-----------

07/04/2008	125	SERVICIOS, S.A.	Q. 300.00
07/04/2008	129	SERVICIOS, S.A.	Q. 348.21
<b>FOLIO 152</b>			
19/04/2008	468	SERVICIOS, S.A.	Q. 348.21
<b>FOLIO 157</b>			
05/05/2008	789	SERVICIOS, S.A.	Q. 300.00
<b>FOLIO 158</b>			
29/05/2008	896	SERVICIOS, S.A.	Q. 379.26

Se adjunta fotocopia de los folios del libro de compras mencionados.

Las facturas detalladas anteriormente se registraron en los libros diario y mayor, no existiendo duplicidad en su anotación, el auditor que formuló el ajuste indica que se **duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura**; sin embargo, debió de demostrar que así fue, indicando la fecha, número de factura, proveedor y el importe de la factura en donde se duplicó la cantidad mencionada, así como el folio en donde fue duplicada. Por tal motivo, el ajuste carece de base legal al no demostrar lo anteriormente expuesto.

**1.2.3. El ajuste por Q.69,862.00** se fundamenta en que de acuerdo a las integraciones de material de empaque y gastos de fabricación, la revisión de las cuentas contables material de empaque y gastos de fabricación, según libro mayor folios 025 y 026, la revisión efectuada a la documentación de soporte, el contribuyente duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura. De acuerdo con la documentación de soporte el gasto corresponde únicamente a material de empaque por Q.69,862.00

Mí representada impugna este ajuste porque las facturas se encuentran registradas en el libro de compras, como sigue: (Se anota base)

**FOLIO 224**

04/12/2008	4450	SERVICIOS, S.A.	Q. 19,982.86
------------	------	-----------------	--------------

**FOLIO 226**

20/12/2008	4496	SERVICIOS, S.A.	Q. 49,879.14
------------	------	-----------------	--------------

Se adjunta fotocopia de los folios del libro de compras mencionados.

Las facturas detalladas anteriormente se registraron en los libros diario y mayor, no existiendo duplicidad en su anotación, el auditor que formuló el ajuste indica que se **duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura**; sin embargo, debió de demostrar que así fue, indicando la fecha, número de factura, proveedor y el importe de la factura en donde se duplicó la cantidad mencionada, así como el folio en donde fue duplicada. Por tal motivo, el ajuste carece de base legal al no demostrar lo anteriormente expuesto.

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

**PERÍODOS TRIMESTRALES DEL 01 DE ENERO AL 31 DE MARZO DE 2008  
Y DEL 01 DE ABRIL AL 30 DE JUNIO DE 2008.**

Según la auditoría efectuada, se omitió el  
pago de

Q. 252,658.08 cada trimestre



Sanción	Q. 252,658.08 cada trimestre
<b>Total Impuesto y Multa a pagar</b>	<b>Q. 505,316.16 Cada trimestre</b>

En la explicación de determinación de oficio sobre base cierta de ambos trimestres, se señala que derivado de la verificación de los costos reportados en la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, del período de imposición comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007, presentada según formulario **SAT-No. 1199114545454**, se determinó la clasificación incorrecta de costos, que corresponden a gastos de distribución o administración, lo cual incide en un margen bruto superior al 4% respecto de sus ingresos brutos, por lo cual el contribuyente se encuentra afecto a la determinación y pago del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz. El cálculo del impuesto, se fundamenta en los artículos 8 literal c) y 9 del Decreto 19-04, 38 y 46 del Decreto 26-92 del Congreso de la República.

**IMPUGNO** el cobro del impuesto determinado en la auditoría de Q. 252,658.08 (por cada trimestre) y la multa de Q. 252,658.08 (por cada trimestre), porque la empresa, no omitió el pago del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, como se expone a continuación:

En los anexos No. 3 y 5 de la auditoría, el auditor reclasificó las cuentas que integran el costo de producción y venta como cuentas de distribución o administración por un total de Q. 7,811,530.00 sin tener facultad para hacerlo. el artículo 24 segundo párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala indica: Los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de impuestos, podrán ser revisados por la autoridad competente de

conformidad con la ley; el artículo 98, numeral 13 del Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, señala: Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y pago de las obligaciones tributarias; sin embargo, en dichas leyes no se contemplan **modificaciones** a la contabilidad del contribuyente, por lo que la Superintendencia de administración no tiene la facultad de modificar la contabilidad del contribuyente, ni los registros contables del mismo, además el código de comercio estipula, que el comerciante podrá utilizar los libros o registros que considere necesarios por exigencias contables o administrativas, así mismo, dicho código no contempla ninguna modificación a los libros o registros del comerciante.

Además se agrega: Para la Administración Tributaria, **los gastos de administración se consideran como el conjunto de erogaciones incurridas en la dirección general de una empresa.** Las partidas que se agrupan bajo este rubro varían de acuerdo con la naturaleza del negocio, aunque por regla general, abarcan las depreciaciones, combustibles y lubricantes, mantenimiento de vehículos, papelería y útiles, atención personal, teléfonos, mantenimiento de edificios, mantenimiento de equipo de cómputo, materiales eléctricos, fletes, herramientas, servicio de seguridad, material de empaque, etc., que de acuerdo a su función pertenecen a actividades de distribución o administración, considerándose normales de carácter corriente para el funcionamiento de la parte administrativa; a criterio del auditor tributario, todas las cuentas que forman parte del costo de producción, es decir, a los gastos de fabricación de la empresa, pertenecen al rubro de gastos de administración, por lo que se llega a la conclusión que se desconocen las cuentas que intervienen en la determinación del costo de producción de una empresa industrial, y que deben registrarse contablemente en la misma.

Las cuentas que se reclasificaron como de administración o distribución, pertenecen al costo de producción, **ya que las mismas inciden indirectamente para que se lleve a cabo el proceso productivo de la empresa.** Al hacer la reclasificación, con el objetivo de obligar a mí representada a pagar el IETAAP, que de acuerdo a la ley no está obligado a efectuarlo, se violaron los preceptos constitucionales y legales ya mencionados, además es el código de comercio y sus reformas el que regula qué comerciantes son los obligados a llevar su contabilidad y en qué forma, no es facultad de la Administración Tributaria. el auditor tributario con el objeto de determinar un margen mayor de utilidad bruta, reclasificó las cuentas de costo de producción como cuentas de distribución o administración.

El artículo 1 del Decreto número 19-04 del Congreso de la República, establece: **Materia del Impuesto.** Se establece un Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz a cargo de las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto **superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.**

La base imponible para calcular el impuesto la constituye la que sea mayor entre los ingresos brutos y el activo neto, 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 el impuesto. El margen de utilidad bruta de la empresa, según su estado de resultados del período contable del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007 es del 1.26%, porque sus ingresos en concepto de ventas fueron de Q.101,063,231.00, mayores que los del activo neto, su costo de producción y venta de Q. 99,790,225.00, margen bruto de Q. 1,273,006.00, que al dividirlo

entre las ventas de Q. 101,063.231.00 resulta un porcentaje de utilidad bruta sobre ventas del 1.26% por lo tanto, no está afecta al pago del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, conforme el artículo 01 del Decreto número 19-04 del Congreso de la República, por lo que los ajustes formulados por omisión del pago de dicho impuesto correspondiente a los trimestres comprendidos del 01 de enero al 31 de marzo de 2008, y del 01 de abril al 30 de junio de 2008, son improcedentes.

Además en la auditoría, se mencionan los artículos 368, 377 y 379 del código de comercio y sus reformas; el artículo 368 del citado código, se refiere a que el comerciante está obligado a llevar contabilidad; el artículo 377 establece que contendrá el libro de estados financieros, y el artículo 379 indica la exhibición de la situación financiera. Asimismo, menciona los artículos 38 y 46 del decreto 26-92, Ley del impuesto sobre la renta, los cuales establecen cuales son los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas; y el último que los contribuyentes están obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el código de comercio. Las normas legales citadas anteriormente, no facultan a la Administración Tributaria para que en la auditoría que se le practique al contribuyente se le reclasifiquen sus cuentas para obligarlo a pagar impuestos a los que no se encuentre afecto.

En la Constitución Política de la República de Guatemala están contenidos los principios en que se fundamentan los tributos, así como los derechos y obligaciones tanto del Estado como del contribuyente, que se desarrollan en las leyes tributarias emitidas para tal efecto, por tal razón, hay limitaciones a la potestad tributaria, ya que la misma debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (Principio de legalidad y reserva), este principio de legalidad está contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de

Guatemala. Para que el auditor tributario, pueda reclasificar las cuentas que se registran en los libros de contabilidad del contribuyente con base a la documentación de soporte, es indispensable que esa facultad esté establecida en la Ley de la materia, lo cual no sucede en el presente caso.

Por no estar fundamentado en ley, y por realizar su determinación con base a la reclasificación de las cuentas que lleva en la contabilidad la empresa, no tiene ninguna facultad legal la Administración Tributaria para realizarlo; en consecuencia dichos ajustes deben desvanecerse.

Con fundamento en los artículos 12, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, 143, 146 del Código Tributario, Decreto 6-91 y sus reformas, 39 inciso b) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 y sus reformas, artículos 1, 2, 7, 8 del Decreto 19-04 Ley del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, 368, 377 y 379 del Código de comercio y sus reformas, todos del Congreso de la República, y fotocopia de las pruebas aportadas.

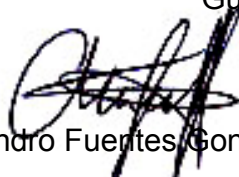
#### **SOLICITO:**

1. Que se desvanezca el ajuste por Q. 3,736,276.16, por carecer de base legal, ya que el registro de las facturas no fue duplicado en la contabilidad, por lo tanto no disminuyó la renta imponible sujeta al pago del Impuesto sobre la Renta.
2. Que se desvanezca el ajuste por Q. 175,598.48, por carecer de base legal, y por no constituir gasto no deducible ya que no fue duplicado su registro en la contabilidad en una sola factura por lo tanto, no disminuyó la renta imponible sujeta al pago del Impuesto sobre la Renta.

3. Que se deje sin efecto el cobro del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, por Q. 252,658.08 y multa de Q. 252,658.08, correspondiente al período de imposición del 01 de enero al 31 de marzo de 2008, por carecer de base legal, ser anti-técnicos y violar garantías constitucionales.
4. Que se deje sin efecto el cobro del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, por Q. 252,658.08 y multa de Q.252,658.08, correspondiente al período de imposición del 01 de abril al 30 de junio de 2008, por carecer de base legal, ser anti-técnicos y violar garantías constitucionales.
5. Que con base en el artículo 143 del Código Tributario y sus reformas, mí representada pueda aportar las pruebas ofrecidas en la presente contestación de audiencia.
6. Que se emita la resolución correspondiente, dejando sin efecto el cobro de los impuestos y multas anteriormente mencionadas.

**Cita de Normas Legales:** Artículos: 24, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, 98 numeral 13) del Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario, 368 del Decreto 2-70, 1 del Decreto 19-04 del Congreso de la República.

Guatemala, 26 de agosto de 2009.



Alejandro Fuentes Gonzales

Representante Legal

## **6.5. RESOLUCIÓN DE LA EVACUACIÓN DE AUDIENCIA**

## CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

En la ciudad de Guatemala, siendo las 10 horas con 11 minutos, del día 04 de diciembre de dos mil nueve, constituido en: Avenida Reforma diez guión doce zona diez. **NOTIFIQUÉ A: ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.**, el contenido de la **RESOLUCIÓN** número GCEG-DR-Dos mil nueve-once-diez-cero cero cero cuatrocientos treinta y cinco de fecha veintitrés de Noviembre de dos mil nueve. Entregándole copia de la misma, por medio de esta cédula que recibió

Juan Perez  
\_\_\_\_\_

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

F. [Signature]

F. [Signature]  
NOTIFICADOR





RESOLUCIÓN No. GCEG-DR-2009-11-10-000435 EXPEDIENTE No. 2008-10-12-000022

**SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.** Guatemala, veintitrés de noviembre de dos mil nueve.

**ASUNTO:** LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ DEL CONTRIBUYENTE **ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.**, Nit: 261445-3, CON DOMICILIO FISCAL EN AVENIDA REFORMA 10-12 ZONA 10, CIUDAD DE GUATEMALA, DERIVADA DE LA VERIFICACIÓN EFECTUADA A LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, CORRESPONDIENTES A LOS PERÍODOS COMPRENDIDOS DEL **01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008**; Y DEL **01 DE ENERO AL 31 DE MARZO Y DEL 01 DE ABRIL 30 DE JUNIO DE 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 confirió la Audiencia A-2009-10-12-000418, emitida el 06 de julio de 2009, legalmente notificada el 18 del mismo mes y año, para darle a conocer lo siguiente: **A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** Período de imposición comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008. Ajustes a la Renta Imponible declarada por un total de TRES MILLONES NOVECIENTOS ONCE MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y CUATRO CON SESENTA Y CUATRO CENTAVOS (Q. 3,911,874.64). Dichos ajustes generan impuesto a pagar por UN MILLÓN DOSCIENTOS TREINTA MIL DOSCIENTOS SETENTA Y NUEVE CON VEINTE CENTAVOS (Q. 1,230,279.20), más multa por UN MILLÓN DOSCIENTOS TREINTA MIL DOSCIENTOS SETENTA Y NUEVE CON VEINTE CENTAVOS (Q. 1,230,279.20), equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto omitido. **B) IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ**, así: **B.1)** Período trimestral del 01 de enero al 31 de marzo de 2008. Determinación de oficio sobre base cierta, base imponible por VEINTE Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS SIETE CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS (Q. 25,265,807.75). Dicha determinación genera impuesto a pagar por DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS

**RESOLUCIÓN No. GCEG-DR-2009-11-10-000435 EXPEDIENTE No. 2008-10-12-000022**

MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON OCHO CENTAVOS (Q. 252,658.08) más multa por DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON OCHO CENTAVOS (Q. 252,658.08), equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto omitido. **B.2)** Período trimestral del 01 de abril al 30 de junio de 2008. Determinación de oficio sobre base cierta, base imponible por VEINTE Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS SIETE CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS (Q. 25,265,807.75). Dicha determinación genera impuesto a pagar por DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON OCHO CENTAVOS (Q. 252,658.08) más multa por DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON OCHO CENTAVOS (Q. 252,658.08), equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto omitido.

**CONSIDERANDO:**

Que la Audiencia fue evacuada dentro del plazo legal, por el representante legal del contribuyente señor Alejandro Fuentes Gonzales, quien acredita tal calidad, mediante memorial ingresado el 26 de agosto de 2009, en Recepción de Documentos y Notificadores, Oficina Tributaria Guatemala de la Superintendencia de Administración Tributaria, manifestando inconformidad con los ajustes formulados. Asimismo, solicitó período de prueba, el cual se dio por otorgado, de conformidad con lo establecido en los artículos 143 y 146 del Código Tributario y sus reformas. El 14 de octubre de 2009, dentro del plazo respectivo, el contribuyente presentó los medios de prueba que consideró necesarios, por lo que procede el análisis y liquidación de la manera siguiente:

**I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**PERÍODO DE IMPOSICIÓN DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008**

**1.1. Compras y gastos duplicados registrados y declarados sin tener la documentación legal de soporte**

**AJUSTE CONFIRMADO**

**Q. 3,911,874.64**

**RESOLUCIÓN No. GCEG-DR-2009-11-10-000435 EXPEDIENTE No. 2008-10-12-000022**

Se ajusta el exceso declarado en compras y gastos por las razones que se exponen a continuación: 1) Ajuste formulado a la renta imponible al establecerse mediante auditoría que el contribuyente registró y declaró dos veces en el Impuesto sobre la Renta correspondiente al período de imposición del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, compras y gastos para la producción y venta, según integración proporcionada por el contribuyente; en tal circunstancia, no constituyen costos deducibles en el período.

**BASE LEGAL:** Artículo 39 literal b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas, artículo vigente en el período de imposición auditado.

El representante legal del contribuyente manifiesta su inconformidad con el ajuste formulado por Q. 3,911,874.64 por lo siguiente: **A) Ajuste por Q. 3,736,276.16.** (Solo se anota base) a) En el mes de febrero de 2008, en el folio 147 se registró con fecha 06/02/2008 la póliza número 322-6004865 del proveedor Maíz, S.A. por Q. 3,609,171.33, en dicho folio, se registraron las facturas y pólizas que corresponden al inicio del mes de febrero, por lo tanto, el registro de la póliza 322-6004865 no fue duplicado el 01/02/2008, como fue señalada en la auditoría efectuada por el Auditor Tributario, pues como se explico anteriormente en el folio mencionado debería de encontrarse registrada la póliza a la que hace mención el auditor, en consecuencia no se registro dos veces. b) En abril de 2008 con fecha 28/04/2008 se registró la factura 248975 emitida por el proveedor SOYA, por Q.12,258.04 según folio 153 del registro de compras; en dicho folio se registraron facturas hasta el 30/04/2008, por lo que se pudo comprobar que dicha factura no aparece nuevamente registrada con fecha 29/04/2008 como se afirma en la auditoría, por lo que no fue duplicada. c) En abril de 2008, con fecha 29/04/2008 se registró la factura número 324587 emitida por el proveedor SOYA, por Q. 9,806.29, según folio 153 del libro de compras, en la auditoría se indica que fue duplicada en esa misma fecha, al revisar las fechas de registro de las facturas en los folios del libro de compras, se establece que sólo aparece una vez, por lo que no se duplicó como se afirma en la auditoría. d) En mayo de 2008, según folio 160 con fecha

**RESOLUCIÓN No. GCEG-DR-2009-11-10-000435 EXPEDIENTE No. 2008-10-12-000022**

30/05/2008 se registró la factura número 195874 emitida por HARINAS INDUSTRIALES, por Q. 105,040.50; según auditoría dice que su valor se duplicó en la misma fecha, al revisar el libro de compras, según folios 159 y 160, no aparece duplicada dicha factura como se afirma en la auditoría realizada. **B) Ajuste por Q. 13,956.55:** Las facturas que integran el valor de Q.13,956.55, se encuentran registradas en el libro de compras de mí representada de la siguiente manera: (Se anota base) **FOLIO 123:** 05/01/2008 2510 PAPELES, S.A. Q.62.50; 06/01/2008 2540 IMPRESIONES, S.A. Q. 49.11; **FOLIO 124:** 17/01/2008 6459 IMPRESIONES, S.A. Q. 13.39; 20/01/2008 2563 PAPELES,S.A. Q.142.86; **FOLIO 189:** 03/07/2008 2578 IMPRESIONES, S.A. Q.3,426.17; 01/08/2008 1395 PAPELES, S.A. Q. 4,169.94; 02/08/2008 2598 PAPELES, S.A. Q. 3,414.01; **FOLIO 225:** 15/12/2008 4587 IMPRESIONES, S.A. Q. 2,678.57. Se adjunta fotocopia de los folios del Libro de Compras mencionados. **C) Ajuste por Q.91,779.93:** Las facturas se encuentran registradas en el Libro de Compras, de la siguiente forma: (Se anota base) **FOLIO 150:** 29/03/2008 615 SERVICIOS, S.A. Q. 88,106.73; 29/03/2008 675 SERVICIOS, S.A. Q.737.50; 09/03/2008 785 SERVICIOS, S.A. Q.513.39; 29/03/2008 452 SERVICIOS, S.A. Q. 446.43; **FOLIO 151:** 07/04/2008 462 SERVICIOS, S.A. Q.300.00; 07/04/2008 125 SERVICIOS, S.A. Q.300.00; 07/04/2008 129 SERVICIOS, S.A. Q. 348.21; **FOLIO 152:** 19/04/2008 468 SERVICIOS, S.A. Q.348.21; **FOLIO 157:** 05/05/2008 789 SERVICIOS, S.A. Q.300.00; **FOLIO 158:** 29/05/2008 896 SERVICIOS, S.A. Q. 379.46. Se adjunta fotocopia de los folios del Libro de Compras mencionados. **D) Ajuste por Q.69,862.00:** Las facturas se encuentran registradas en el libro de compras, como sigue: (Se anota base) **FOLIO 224:** 04/12/2008 4450 SERVICIOS, S.A. Q. 19,982.86; **FOLIO 226:** 20/12/2008 4496 SERVICIOS, S.A. Q. 49,879.14. Se adjunta fotocopia de los folios del libro de Compras mencionados.

Del análisis de las actuaciones, pruebas presentadas y argumentos expuestos por el representante legal del contribuyente, se concluye en **CONFIRMAR** los ajustes formulados a la **Renta Imponible** declarada en el Impuesto sobre la Renta por un total de **Q. 3,911,874.64** integrados de la siguiente forma: **1) Ajuste por Q. 3,736,276.16.** Formulado a la Renta Imponible al establecerse mediante auditoría que el contribuyente registro y declaro dos veces en el Impuesto

sobre la Renta correspondiente al período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, compras para la producción y venta según información proporcionada por el contribuyente. **2) Ajuste por Q. 175,598.48.** Formulado a la Renta Imponible, integrado por Q. 13,956.55, Q. 91,779.93 y Q. 69,862.00 al establecerse mediante auditoría que el contribuyente registro y declaro dos veces en el Impuesto sobre la Renta correspondiente al período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, gastos para la producción para la producción y venta según información proporcionada por el contribuyente. El contribuyente envió documentos de prueba, fotocopia de los folios que citó anteriormente del Libro de Compras, los cuales no representan prueba en contrario, ya que en el mencionado libro se registraron las compras, pero el ajuste se deriva de que el contribuyente duplicó costos y declaro costos en exceso en la integración de la materia prima. Derivado a lo anterior se procede a efectuar la liquidación siguiente:

**I. DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE AJUSTADA**

Renta Imponible declarada según formulario SAT No. 11991145454	316.026.00
(+) Ajustes a la Renta Imponible según resumen de explicaciones de ajustes	3.911.874.64
<b>Renta Imponible Ajustada</b>	<b>4.227.900.64</b>

**II. CÁLCULO Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

Cálculo del impuesto conforme al artículo 72 del Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas vigentes en el período auditado, Ley del Impuesto sobre la Renta, así:	
Tarifa 31% sobre la renta imponible ajustada	1.310.649.20
(-) Pagos trimestrales	73.585.00
<b>IMPUESTO DETERMINADO</b>	<b>1.237.064.20</b>
(-) <b>Créditos no sujetos a reintegro</b>	

RESOLUCIÓN No. GCEG-DR-2009-11-10-000435 EXPEDIENTE No. 2008-10-12-000022

Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz pagado en año calendario anterior y no aplicado a pagos trimestrales	0.00
Crédito por Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias	0.00
<b>(=) Saldo del Impuesto</b>	<b>1.237.064.20</b>
(-) Otros acreditamientos conforme resolución	0.00
(-) Crédito por Impuesto al Valor Agregado	0.00
Impuesto pagado conforme declaración original y sus rectificaciones	6.785.00
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PAGAR</b>	<b>1.230.279.20</b>
<b>SANCIÓN POR OMISIÓN DE PAGO DE TRIBUTOS</b>	<b>1.230.279.20</b>
<b>TOTAL A PAGAR POR EL CONTRIBUYENTE</b>	<b>2.460.558.40</b>

Cóbrese intereses resarcitorios sobre el impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Código Tributario y sus reformas vigentes en los períodos auditados.

**II. IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ  
PERÍODOS DE IMPOSICIÓN TRIMESTRALES DEL 01 DE ENERO AL 31 DE MARZO Y DEL 01 DE ABRIL AL 30 DE JUNIO DE 2008.**

**1. Determinación De Oficio Sobre Base Cierta**  
**Impuesto Determinado Confirmado Por Cada Trimestre** **Q. 252,658.08**

Se procedió a determinar de oficio el impuesto a pagar en los trimestres comprendidos del 01 de enero al 30 de junio de 2008, en virtud que derivado de la verificación de los costos reportados en la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta del período de imposición comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007 presentada según formulario SAT No. 1199114545454 se



**RESOLUCIÓN No. GCEG-DR-2009-11-10-000435 EXPEDIENTE No. 2008-10-12-000022**

determinó la clasificación incorrecta de costos, que corresponden a gastos de distribución o administración, lo cual incide en un margen bruto superior al 4% respecto de sus ingresos brutos, por lo cual el contribuyente se encuentra afecto a la determinación y pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.

Por lo expuesto, sobre la base de la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, correspondiente al período de imposición del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007, se determina la base imponible así:

**CON BASE AL ACTIVO:**

ACTIVO NETO	Q. 7,214,614.95
CUARTA PARTE	Q. 1,803,653.74

**CON BASE A LOS INGRESOS BRUTOS**

INGRESOS BRUTOS DECLARADOS	Q. 101,063,231.00
CUARTA PARTE	Q. 25,265,807.75

**BASE IMPONIBLE:**

LA MAYOR ENTRE LA CUARTA PARTE DEL ACTIVO NETO O LA CUARTA PARTE DE LOS INGRESOS BRUTOS:	Q. 25,265,807.75
--	------------------

**DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO:**

BASE IMPONIBLE X TIPO IMPOSITIVO	
Q. 25,265,807.75 X 1.00 % =	Q. 252,658.08

El representante legal del contribuyente manifiesta lo siguiente: Que impugna el cobro del impuesto determinado en la auditoría de Q. 252,658.08 y la multa de Q. 252,658.08 en cada trimestre, porque no omitió el pago del Impuesto por lo siguiente: 1) El Auditor **reclasificó las cuentas** que integran el Costo de

RESOLUCIÓN No. GCEG-DR-2009-11-10-000435 EXPEDIENTE No. 2008-10-12-000022

producción y venta de mí representada como cuentas de distribución o administración por un total de Q. 7,811,530.00 sin tener facultad para hacerlo. Cita el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el artículo 98 numeral 13 del Código Tributario. 2) Las cuentas que el Auditor Tributario reclasifico, pertenecen al Costo de Producción, ya que las mismas inciden directa o indirectamente, para que se lleve a cabo el proceso productivo de la empresa. 3) El margen de utilidad bruta de la empresa, según su Estado de Resultados del período contable del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007 es del **1.26%**, porque sus ingresos en concepto de ventas fueron de Q.101,063,231.00, su costo de producción y venta de Q. 99,790,225.00, margen bruto de Q. 1,273,006.00, que al dividirlo entre las Ventas de Q. 101,063.231.00 resulta un porcentaje de utilidad bruta sobre ventas del 1.26%. Por lo tanto, **no está afecta** al pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.

Del análisis de las actuaciones, pruebas presentadas y argumentos expuestos por el representante legal del contribuyente, se concluye en **CONFIRMAR** la determinación de oficio sobre base cierta del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, correspondiente a los períodos de imposición trimestrales de enero a junio de 2008 por Q. 252,658.08, para cada período trimestral, en virtud de que derivado de la verificación de los costos reportados en la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, se verifico que el contribuyente clasificó incorrectamente en la Declaración dentro del rubro de costos la cuenta gastos de fabricación, sin embargo se considera que por su función corresponden a gastos de distribución o administración, lo cual incide en un margen bruto superior al 4% respecto de sus ingresos brutos, por lo que el contribuyente se encuentra afecto al pago del impuesto. En cuanto al ajuste por reclasificación de Q. 3,128,865.93 de los anexos 3 y 5 de la Audiencia Concedida, el contribuyente indica que los gastos reclasificados se relacionan con la producción del concentrado, sin embargo, no demostró documental y contablemente y por cualquier otro medio idóneo lo contrario.

Derivado de lo expuesto, se procede a efectuar la siguiente liquidación en ambos trimestres:





**I. BASE IMPONIBLE**

Ingresos Brutos declarados en el Impuesto sobre la Renta al 31 de diciembre de 2007, según Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, del período de imposición comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007 (formulario SAT-No. 1199114545454) **(Ver Anexos No. 4 y 6)**

Q101.063.231,00

Ingresos Brutos dividido cuatro ( Q. 101,063,231.00 / 4)

Q25.265.807,75

**II. CÁLCULO Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

Cálculo del impuesto conforme el artículo 8 literal b) y artículo 9 del Decreto número 19-04 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (Ver Explicación de Determinación de Oficio sobre Base Cierta del Impuesto)

Q252.658,08

**IMPUESTO OMITIDO POR EL CONTRIBUYENTE**

**Q252.658,08**

**III. SANCIÓN**

Multa del 100% conforme los artículos 88 y 89 del Decreto numero 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas

Q252.658,08

**TOTAL DE IMPUESTO Y MULTA POR PAGAR**

**Q505.316,16**

**POR TANTO:**

La Superintendencia de Administración Tributaria con base en lo expuesto, normas legales citadas y con fundamento en los artículos 88,89,98,100,103,107,108,112,127,130,146,150,172 y 173 del Código Tributario y sus reformas; 3 incisos e) y f) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**RESUELVE:**

**1. CONFIRMAR** al contribuyente ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A. lo siguiente: **1.1) IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** Período de imposición del

01 de enero al 31 de diciembre de 2008. Ajustes a la Renta Imponible declarada por un total de TRES MILLONES NOVECIENTOS ONCE MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y CUATRO CON SESENTA Y CUATRO CENTAVOS (Q. 3,911,874.64). Dichos ajustes generan impuesto a pagar por UN MILLÓN DOSCIENTOS TREINTA MIL DOSCIENTOS SETENTA Y NUEVE CON VEINTE CENTAVOS (Q. 1,230,279.20), más multa por UN MILLÓN DOSCIENTOS TREINTA MIL DOSCIENTOS SETENTA Y NUEVE CON VEINTE CENTAVOS (Q. 1,230,279.20), equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto omitido. **1.2) IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ**, así:

**1.2.1)** Período trimestral del 01 de enero al 31 de marzo de 2008. Determinación de oficio sobre base cierta, base imponible por VEINTE Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS SIETE CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS (Q. 25,265,807.75). Dicha determinación genera impuesto a pagar por DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON OCHO CENTAVOS (Q. 252,658.08) más multa por DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON OCHO CENTAVOS (Q. 252,658.08), equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto omitido. **1.2.2)** Período trimestral del 01 de abril al 30 de junio de 2008. Determinación de oficio sobre base cierta, base imponible por VEINTE Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS SIETE CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS (Q. 25,265,807.75). Dicha determinación genera impuesto a pagar por DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON OCHO CENTAVOS (Q. 252,658.08) más multa por DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON OCHO CENTAVOS (Q. 252,658.08), equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto omitido, según lo expuesto en la parte considerativa de la presente Resolución.

**2. COBRAR** al contribuyente referido lo siguiente: **2.1) IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** Período de imposición comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, la cantidad de UN MILLÓN DOSCIENTOS TREINTA MIL DOSCIENTOS SETENTA Y NUEVE CON VEINTE CENTAVOS, más multa de UN MILLÓN DOSCIENTOS TREINTA MIL DOSCIENTOS SETENTA Y NUEVE CON VEINTE CENTAVOS equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto omitido.



**2.2.) IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ, así: 2.2.1)** Período trimestral del 01 de enero al 31 de marzo de 2008. Determinación de oficio sobre base cierta, base imponible por VEINTE Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS SIETE CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS (Q. 25,265,807.75). Dicha determinación genera impuesto a pagar por DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON OCHO CENTAVOS (Q. 252,658.08) más multa por DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON OCHO CENTAVOS (Q. 252,658.08), equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto omitido. **2.2.2)** Período trimestral del 01 de abril al 30 de junio de 2008. Determinación de oficio sobre base cierta, base imponible por VEINTE Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS SIETE CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS (Q.25,265,807.75). Dicha determinación genera impuesto a pagar por DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON OCHO CENTAVOS (Q. 252,658.08) más multa por DOSCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON OCHO CENTAVOS (Q. 252,658.08), equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto omitido. Adicionalmente, se deberán cobrar los intereses resarcitorios sobre el monto de los impuestos omitidos de conformidad con lo establecido en los artículos 58 y 59 del Código Tributario y sus reformas. Los montos que se le requieren al contribuyente los deberá ingresar en cualquier banco u otra entidad autorizada para el efecto.

Notifíquese la presente resolución al contribuyente **ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.** en el lugar señalado para recibir notificaciones ubicado en Avenida Reforma 10-12 zona 10 Ciudad 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 días hábiles al contribuyente relacionado contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que haga efectivas dichas cantidades. Envíese copia de la presente Resolución a la División de Recaudación



Hoja 12 de 12

RESOLUCIÓN No. GCEG-DR-2009-11-10-000435 EXPEDIENTE No. 2008-10-12-000022

y Gestión de la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes para las gestiones administrativas de cobro y que posteriormente remita al Departamento Administrativo y de Secretaria de la Gerencia antes referida, copia del recibo de ingresos cobranza para que sea firme la Resolución, remítanse 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.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Gerente de Gerencia', is written over the printed title.

Gerente de Gerencia

## **6.6. RECURSO DE REVOCATORIA**

## **ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES, S.A.**

**Avenida Reforma diez guión doce zona diez**

Alejandro Fuentes Gonzales, actuando en calidad de Representante Legal de **ALIMENTOS BALANCEADOS PARA ANIMALES SOCIEDAD ANÓNIMA**, (Adjunto fotocopia), NIT 261445-3, señalando para recibir notificaciones en Avenida Reforma diez guión doce zona diez con base en lo establecido en el artículo 154 del Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, interpongo **RECURSO DE REVOCATORIA**, contra la **Resolución No. GCEG-DR-2009-11-10-000435, EXPEDIENTE No.2008-10-12-000022**, de fecha veintitrés de noviembre de dos mil nueve, notificada el cuatro de diciembre de dos mil nueve, emitida por el Gerente de gerencia de contribuyentes especiales grandes, en la que se confirmaron ajustes y cobro del Impuesto sobre la Renta correspondiente al período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008 e Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, correspondiente a los períodos comprendidos del 01 de enero al 31 de marzo de 2008 y del 01 de abril al 30 de junio de 2008.

Impugno los ajustes anteriormente mencionados por las siguientes razones técnicas y legales:

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERÍODO DE IMPOSICIÓN DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008.**

**Ajuste a la renta imponible declarada por concepto de compras y gastos duplicados registrados, por no tener la documentación de soporte Q. 3,911,874.64**

En la resolución de confirmación del ajuste se indica que se ajusta el exceso declarado en compras y gastos por las razones que se exponen a continuación:  
 1) Ajuste formulado a la renta imponible al establecerse mediante auditoría que el contribuyente registró y declaró dos veces en el Impuesto sobre la Renta correspondiente al período de imposición del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, compras y gastos para la producción y venta, según integración proporcionada por el contribuyente; en tal circunstancia, no constituyen costos deducibles en el período.

**Base Legal:** Artículo 39 literal b) de la Ley del impuesto sobre la renta y sus reformas, artículo vigente en el período de imposición auditado.

En la confirmación del ajuste, se transcriben las razones técnicas y legales en que se fundamentó mí representada para impugnarlo. Mí representada reitera la impugnación del ajuste en mención por las siguientes razones:

**A) Ajuste por Q. 3,736,276.16**, según audiencia concedida a mí representada el 18/07/2009, el ajuste de Q. 3,736,726.16 se formuló por establecerse que el contribuyente registró y declaró dos veces el Impuesto sobre la Renta, correspondiente al período de imposición del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008, compras locales e importación de productos para la producción y venta, según integración de compras proporcionada por el contribuyente, se formuló según Anexo No. 1, el cual indica: Compras que no proceden por duplicación.

Fecha	Factura Póliza	Proveedor	Compras según Contribuyente	Ajuste según Auditoría	Duplicada
06/02/2008	322 () 6004865	MAIZ, S.A.	3.609.171.33	3.609.171.33	01/02/2008
28/04/2008	248975	SOYA	12.258.04	12.258.04	29/04/2008
29/04/2008	324587	SOYA	9.806.29	9.806.29	29/04/2008
30/05/2008	195874	HARINAS INDUSTRIALES	105.040.50	105.040.50	30/05/2008

Impugno el ajuste confirmado por Q. 3,736,276.16, por las siguientes razones técnicas y legales y pruebas aportadas en la contestación de audiencia:

- a) En el mes de febrero de 2008, en el folio 147 se registró con fecha 06/02/2008 la póliza número 322-6004865 del proveedor Maíz, S.A. por Q. 3,609,171.33, en dicho folio, se registraron las facturas y pólizas que corresponden al inicio del mes de febrero, por lo tanto, el registro de la póliza 322-6004865 no fue duplicado el 01/02/2008, como fue señalada en la auditoría efectuada por el auditor tributario, pues como se explico anteriormente en el folio mencionado debería de encontrarse registrada la póliza a la que hace mención el auditor, en consecuencia no se registro dos veces.
  
- b) En abril de 2008 con fecha 28/04/2008 se registró la factura 248975 emitida por el proveedor SOYA, por Q.12,258.04 según folio 153 del registro de compras; en dicho folio se registraron facturas hasta el 30/04/2008, por lo que se pudo comprobar que dicha factura no aparece nuevamente registrada con fecha 29/04/2008 como se afirma en la auditoría, por lo que no fue duplicada.
  
- c) En abril de 2008, con fecha 29/04/2008 se registró la factura número 324587 emitida por el proveedor SOYA, por Q. 9,806.29, según folio 153 del libro de compras, en la auditoría se indica que fue duplicada en esa misma fecha, al revisar las fechas de registro de las facturas en los folios del libro de compras, se establece que sólo aparece una vez, por lo que no se duplicó como se afirma en la auditoría.



d) En mayo de 2008, según folio 160 con fecha 30/05/2008 se registró la factura número 195874 emitida por HARINAS INDUSTRIALES, por Q. 105,040.50; según auditoría se estableció que su valor se duplicó en la misma fecha, al revisar el libro de compras, según folios 159 y 160, no aparece duplicada dicha factura como se afirma en la auditoría realizada.

Por lo tanto, el ajuste formulado por Q. 3,736,276.16, debe desvanecerse ya que las facturas de compras no fueron registradas dos veces, en consecuencia no se duplicó el gasto como se comprueba con fotocopia de los folios 147, 148, 153, 159 y 160 del libro de compras de la empresa, siendo inaplicable el artículo 39 inciso b) del Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas.

En la resolución emitida por la contestación de audiencia expresa que la empresa envió documentos de prueba, fotocopias del libro de compras, los cuales no representan prueba en contrario, ya que en el mencionado libro se registraron las compras, pero el ajuste se deriva de que el contribuyente duplicó costos en la integración de la materia prima.

Como puede comprobarse en el Anexo No. 1 dado a conocer en la audiencia el ajuste, se formuló porque se operaron dos veces las compras como gasto para el impuesto sobre la renta, por lo que se pregunta en donde se operan las compras que realizó mi representada, no es en el libro de compras?; y con base al mismo se registra en el libro diario la partida correspondiente. Para determinar que se duplicaron debe revisarse el libro de compras y con base al mismo determinar si se operaron dos veces. Por ese motivo fue que el auditor tributario ajustó el importe ya mencionado, las fotocopias del libro de compras que aportó mi representada en los cuales se comprueba que no fueron

operadas dos veces es prueba fehaciente que no ocurrió, en la confirmación del ajuste ni siquiera se mencionan las fechas en que según la auditoría realizada fueron duplicadas, lo que está en discusión son las fechas en que se registraron dos veces, con base a las cuales se concedió audiencia a mí representada, habiendo presentado los descargos y los medios de prueba con base a las cuales se demuestra que no fueron operadas dos veces, motivo por el cual se formuló el ajuste.

La confirmación del ajuste de Q.3,736,276.16 en la resolución emitida no puede basarse en hechos diferentes a los dados a conocer a mí representada en la audiencia concedida, como son que operó las facturas de compras ya mencionadas dos veces para efectos del impuesto sobre la renta en las fechas señaladas en el anexo No. 1 de la auditoría realizada, mí representada aportó pruebas en las que demuestra que no duplicó las facturas de compras en el impuesto sobre la renta. **Para modificar el motivo del ajuste se tiene que conceder nueva audiencia al contribuyente,** lo cual solo es posible **dejando sin efecto todo lo actuado de oficio** por parte de la Administración Tributaria. El derecho de defensa está contenido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que señala: **Derecho de Defensa.** 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. En materia tributaria lo desarrolla el artículo 146 del Código Tributario, el cual preceptúa: **Verificación y Audiencia.** La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones, y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o responsable. Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables a efecto de que presente descargos y

ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa; de conformidad con la norma constitucional y de ley ordinaria, la confirmación del ajuste carece de base legal y debe desvanecerse por improcedente.

**B) Ajuste por Q. 175,598.48.** Formulado a la renta imponible, integrado por Q. 13,956.55, Q. 91,779.93 y Q. 69,862.00 al establecerse mediante auditoría que el contribuyente registró y declaró dos veces en el impuesto sobre la renta correspondiente al período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008, gastos para la producción y venta según información proporcionada por el contribuyente.

El ajuste fue formulado con base en el artículo 39 inciso b) del Decreto número 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas. Dicho ajuste se encuentra integrado por Q. 13,956.55, Q. 91,779.93 y Q. 69,862.00 que suman Q. 175,598.48; impugno cada uno de los mismos por lo siguiente:

**B.1) En la explicación del ajuste por Q. 13,956.55,** establece que: De acuerdo a las integraciones de otros gastos y gastos de fabricación, según libro mayor folios 025 y 027 y la revisión efectuada a la documentación de soporte, el contribuyente **duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura.** De acuerdo con la documentación de soporte el gasto corresponde a gastos de administración por Q.13,956.55.

Las facturas que integran el valor de Q.13,956.55, se encuentran registradas en el libro de compras de mí representada de la siguiente manera: (Se anota base)

**FOLIO 123**

05/01/2008	2510	PAPELES, S.A.	Q. 62.50
06/01/ 2008	2540	IMPRESIONES, S.A.	Q. 49.11

**FOLIO 124**

17/01/2008	6459	IMPRESIONES, S.A.	Q. 13.39
20/01/2008	2563	PAPELES, S.A.	Q. 142.86

**FOLIO 189**

03/07/2008	2578	IMPRESIONES, S.A.	Q. 3,426.17
01/08/2008	1395	PAPELES, S.A.	Q. 4,169.94
02/08/2008	2598	PAPELES, S.A.	Q. 3,414.01

**FOLIO 225**

15/12/2008	4587	IMPRESIONES, S.A.	Q. 2,678.57
------------	------	-------------------	-------------

Se adjunta fotocopia de los folios del Libro de Compras mencionados.

Las facturas detalladas anteriormente se registraron en los libros diario y mayor, no existiendo duplicidad en su anotación, el auditor que formuló el ajuste indica **que mí representada duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura;** sin embargo, debió de demostrar que así fue, indicando la fecha, número de factura, proveedor y el importe de la factura en donde se duplicó la cantidad mencionada, así como el folio en donde fue duplicada. Por tal motivo, el ajuste carece de base legal al no demostrar lo anteriormente expuesto.

**B.2) El ajuste por Q. 91,779.93**, se fundamenta en que de acuerdo a las integraciones de gastos de importación y gastos de fabricación, según libro mayor folio 025 y la revisión efectuada a la documentación de soporte, el contribuyente duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura. De acuerdo con la documentación de soporte el gasto corresponde únicamente a gastos de importación por Q.91,779.93

Mí representada impugna este ajuste porque las facturas que integran la cantidad de Q.91,779.93, se encuentran registradas en el libro de compras, de la siguiente forma: (Se anota base)

**FOLIO 150**

29/03/2008	615	SERVICIOS, S.A.	Q. 88,106.73
29/03/2008	675	SERVICIOS, S.A.	Q. 737.50
29/03/2008	785	SERVICIOS, S.A.	Q. 513.39
29/03/2008	452	SERVICIOS, S.A.	Q. 446.43

**FOLIO 151**

07/04/2008	462	SERVICIOS, S.A.	Q. 300.00
07/04/2008	125	SERVICIOS, S.A.	Q. 300.00
07/04/2008	129	SERVICIOS, S.A.	Q. 348.21

**FOLIO 152**

19/04/2008	468	SERVICIOS, S.A.	Q. 348.21
------------	-----	-----------------	-----------

**FOLIO 157**

05/05/2008	789	SERVICIOS, S.A.	Q. 300.00
------------	-----	-----------------	-----------

## **FOLIO 158**

29/05/2008

896

SERVICIOS, S.A.

Q. 379.46

Se adjunta fotocopia de los folios del libro de compras mencionados.

Las facturas detalladas anteriormente se registraron en los libros diario y mayor, no existe duplicidad en su anotación, el auditor que formuló el ajuste indica **que mi representada duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura**; sin embargo, debió de demostrar que así fue, indicando la fecha, número de factura, proveedor y el importe de la factura en donde se duplicó la cantidad mencionada, así como el folio en donde fue duplicada. Por tal motivo, el ajuste carece de base legal al no demostrar lo anteriormente expuesto.

**B.3) El ajuste por Q.69,862.00** se fundamenta en que de acuerdo a las integraciones de material de empaque y gastos de fabricación, la revisión de las cuentas contables material de empaque y gastos de fabricación, según libro mayor folios 025 y 026, la revisión efectuada a la documentación de soporte, el contribuyente duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura. De acuerdo con la documentación de soporte el gasto corresponde únicamente a material de empaque por Q.69,862.00

Mí representada impugna este ajuste porque las facturas se encuentran registradas en el libro de compras, como sigue: (Se anota base)

## **FOLIO 224**

04/12/2008

4450

SERVICIOS, S.A.

Q. 19,982.86

**FOLIO 226**

20/12/2008

4496

SERVICIOS, S.A.

Q. 49,879.14

Se adjunta fotocopia de los folios del libro de compras mencionados.

Las facturas detalladas anteriormente se registraron en los libros diario y mayor, no existe duplicidad en su anotación, el auditor que formuló el ajuste indica **que mí representada duplicó el registro del gasto soportado con una sola factura**; sin embargo, debió de demostrar que así fue, indicando la fecha, número de factura, proveedor y el importe de la factura en donde se duplicó la cantidad mencionada, así como el folio en donde fue duplicada. Por tal motivo, el ajuste carece de base legal al no demostrar lo anteriormente expuesto.

**IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS  
ACUERDOS DE PAZ. PERIODOS DE IMPOSICIÓN TRIMESTRALES DEL 01  
DE ENERO AL 31 DE MARZO Y DEL 01 DE ABRIL AL 30 DE JUNIO DE 2008.**

**Determinación de oficio sobre base cierta. Impuesto Determinado por cada trimestre Q. 252,658.08**

En la explicación de determinación de oficio sobre base cierta de ambos trimestres, se indica que derivado de la verificación de los costos reportados en la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta, del período de imposición comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007, presentada según formulario **SAT-No. 1199114545454**, base para determinar el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, se determinó la clasificación incorrecta de costos, que corresponden a gastos de distribución o administración, lo cual incide en un margen bruto superior al 4% respecto de sus

ingresos brutos, por lo cual el contribuyente se encuentra afecto a la determinación y pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos De Paz. El cálculo del impuesto, se fundamenta en los artículos 8 literal c) y 9 del Decreto 19-04, 38 y 46 del Decreto 26-92 del Congreso de la República. Por lo expuesto, sobre la base de la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto sobre la Renta, correspondiente al período de imposición del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007, se determina la base imponible, así:

**CON BASE AL ACTIVO**

ACTIVO NETO	Q. 7,214,614.95
CUARTA PARTE	Q. 1,803,653.74

**CON BASE A LOS INGRESOS BRUTOS**

INGRESOS BRUTOS DECLARADOS	Q. 101,063,231.00
CUARTA PARTE	Q. 25,265,807.75

**BASE IMPONIBLE**

LA MAYOR ENTRE LA CUARTA PARTE DEL ACTIVO NETO O LA CUARTA PARTE DE LOS INGRESOS BRUTOS	Q. 25,265,807.75
---	------------------

**DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

BASE IMPONIBLE X TIPO IMPOSITIVO	
Q. 25,265,807.75 X 1.00% =	Q. 252,658.08

Impugno los ajustes formulados en concepto del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, por los trimestres comprendidos del 01 de enero al 31 de marzo de 2008 y del 01 de abril al 30 de junio de 2008, y como consecuencia el pago del Impuesto de Q. 252,658.08 por cada trimestre,



las multas y los recargos por intereses resarcitorios, por las siguientes razones técnicas y legales:

Constituye violación a los artículos 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 98 numeral 13 del Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, el haber confirmado el ajuste al impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, con el argumento de que mí representada clasificó incorrectamente en la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, dentro del rubro de costos la cuenta “gastos de fabricación”, sin embargo, se considera que por su función corresponden a “gastos de distribución o administración”, lo cual incide en un margen bruto superior al 4% respecto de sus ingresos brutos, por lo que el contribuyente se encuentra afecto a la determinación y pago del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz.

La facultad otorgada a la Administración Tributaria en la norma constitucional y de la ley ordinaria ya mencionadas, son las de revisar los documentos y libros, **no de obligar al contribuyente a que clasifique sus cuentas en sus registros contables según criterio personal del auditor tributario, ya que ha alterado el margen bruto sobre las ventas, para obligarlo a pagar el Impuesto ya mencionado aunque no esté afecto.** Para tener claro cuál es el proceso de fabricación que lleva a cabo la empresa, lo debió de haber comprobado físicamente, pero la revisión fue de gabinete, es decir, desde su escritorio, por lo que supuso que los gastos que se incurren en la producción pertenecen a administración o distribución para justificar el cobro del mencionado impuesto.

Las cuentas que se reclasificaron como de administración o distribución, pertenecen al costo de producción, es decir, a los gastos de fabricación, **ya que las mismas inciden indirectamente, para que se lleve a cabo el proceso productivo de la empresa.** Al hacer la reclasificación, con el objetivo de obligar a mí representada a pagar el IETAAP, que de acuerdo a la ley no está obligado a efectuarlo, se violaron los preceptos constitucionales y legales ya mencionados, además es el código de comercio y sus reformas el que regula qué comerciantes son los obligados a llevar su contabilidad y en qué forma, no es facultad de la Administración Tributaria.

La declaración jurada del impuesto sobre la renta fue presentada bajo juramento de decir verdad, además en dicha declaración se declara que se conoce la pena correspondiente al delito de perjurio, razón por la cual el auditor tributario no puede reclasificar las cuentas que constituyen su costo de producción como de administración o distribución para alterar el margen bruto sobre sus ingresos, porque la información presentada en la aludida declaración fue hecha bajo juramento.

Se agrega en la resolución que mí representada no demostró documental y contablemente y por cualquier otro medio idóneo, que todos los gastos descritos se relacionan con la producción del concentrado; por lo antes expuesto, se confirman las determinaciones de oficio sobre base cierta, por estar apegada a derecho.

Con respecto a esta argumentación, bastaría con analizar cada cuenta para determinar a qué clasificación contablemente corresponde, tal es el caso de la cuenta materiales eléctricos, la cual se opera por el gasto que se origina en la

reparación de cableado y alambrado en la planta de producción, etc., por lo anterior se reitera que el auditor tributario debió de haberse presentado en la planta de procesamiento ubicada en el kilómetro 70 carretera a Palín Escuintla, y comprobar el proceso de producción con el objeto de determinar si los gastos operados en los registros contables corresponden a gastos de fabricación o de distribución y/o administración y no clasificar las cuentas por simples suposiciones, para alterar el margen bruto sobre sus ingresos brutos.

Con fundamento en los artículos 12, 24 y 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, 4, 17, 18, 98 numeral 13, y 154 del Decreto 6-91, 38 incisos a) y o) del Decreto 26-92, 368 del Decreto 2-70, 1 del Decreto 19-04 todos del Congreso de la República, y pruebas aportadas que obran en el expediente.

#### **SOLICITO:**

1. Que se desvanezcan los ajustes formulados por el Impuesto sobre la Renta y como consecuencia el cobro de Q. 1,230,279.20, así como la multa del 100% de Q. 1,230,279.20 e intereses resarcitorios, correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008 con base en las pruebas que obran en el expediente.
2. Que se desvanezcan los ajustes formulados por el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y como consecuencia el cobro de dicho Impuesto por el trimestre del 01 de enero al 31 de marzo de 2008 de Q. 252,658.08 y multa del 100% de Q. 252,658.08 y del trimestre del 01 de abril al 30 de junio de 2008 de Q. 252,658.08, la multa del 100% de Q. 252,658.08 e intereses resarcitorios, por ser los ajustes antitécnicos,

- carecer de base legal, estar basados en presunciones y violar garantías constitucionales.
3. Que se adjunte a la resolución del recurso de revocatoria fotocopia del dictamen emitido por la Procuraduría General de la Nación, en cumplimiento al artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
  4. Que se emita la resolución correspondiente, declarando con lugar el presente recurso de revocatoria.

Guatemala, 17 de Diciembre de 2009.



Alejandro Fuentes Gonzales

Representante Legal

## **6.7. ESQUEMA DEL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

## **RECURSO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

Como quedo establecido en capítulos anteriores, previo a recurrir al recurso de lo contencioso administrativo debe agotarse la vía administrativa, sin embargo, en el presente caso no existe la resolución del recurso de revocatoria que agote dicha vía. Es por ello, que con el propósito de indicar como se lleva a cabo el recurso o proceso de lo contencioso administrativo, se señalan las partes que integran la demanda, así como la participación del Contador Público y Auditor al momento de interponer dicho recurso.

### **ESQUEMA DEL RECURSO**

#### **DESIGNACIÓN DE LA SALA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO A LA CUAL SE DIRIGE**

La designación del Tribunal debe hacerse en forma respetuosa, regularmente se indica: Honorable sala segunda o tercera del tribunal de lo contencioso administrativo (Segunda o Tercera porque las mismas resuelven contiendas específicamente en materia tributaria).

#### **DATOS DEL DEMANDANTE**

Nombres y apellidos del demandante o su representante legal, edad, estado civil, nacionalidad.

#### **RAZÓN DE LA GESTIÓN**

##### **I. Personería con la que actúa el Demandante**

En calidad de Representante general, Gerente general, etc. Siempre que exista copia simple legalizada del acta notarial del nombramiento.

## **II. Dirección y Procuración**

Actúo bajo la dirección, procuración y auxilio del Abogado.

## **III. Lugar para Recibir Notificaciones**

Se señala la dirección del abogado que auxilia al demandante.

## **IV. Objeto de la Comparecencia**

Se expone el motivo de la comparecencia, en este caso para plantear el proceso contencioso-administrativo en contra de la resolución emitida por el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria; debe anotarse el número de resolución, la fecha de la misma, e indicar el número de expediente administrativo.

Se expone la parte resolutive de la resolución, en la que declara sin lugar el Recurso de Revocatoria interpuesto por el contribuyente a través de su representante legal en contra de la resolución de número y con fecha emitida por el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, de la evacuación de audiencia; confirma la resolución impugnada; notifica la resolución al contribuyente; remite las actuaciones a la unidad de la Superintendencia de Administración Tributaria que corresponda para los demás efectos legales consiguientes.

Identificación precisa del órgano administrativo al que se demanda, en este caso a la Superintendencia de Administración Tributaria y el lugar en donde puede ser notificado.

## **HECHOS**

Es la parte más importante del proceso contencioso administrativo, ya que en la misma interviene el Contador Público y Auditor en la defensa del contribuyente, trabajando conjuntamente con el abogado para llevar a cabo dicho proceso.

Se identifica el expediente administrativo, de la resolución que se discute; se procede a argumentar lo expuesto por la resolución del Directorio de la Administración Tributaria, para luego manifestar la relación de los hechos y los fundamentos de derecho en los que se basa la demanda.

Por hecho se entiende como un relato que se hace en la demanda. Los hechos que dieron origen al proceso, son la resolución con número y con fecha, emitida por el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria en donde se resolvió el recurso de revocatoria planteado por la empresa, en la cual se confirma la resolución impugnada y el cobro de los impuestos por los ajustes formulados, el período de imposición, y la cantidad a cobrar en concepto de impuestos, multas, recargos e intereses por la Administración Tributaria. Por lo dicho anteriormente, se manifiesta total inconformidad por la resolución emitida con base en razones técnicas, legales y documentos que se ofrecen como prueba.

## **PRUEBAS**

Se señalan las pruebas que se aportan al proceso, las cuales consisten en documentos, expedientes, resoluciones, exhibición de libros de contabilidad y comercio, dictamen de expertos, presunciones legales y humanas entre otras que se consideren oportunas presentar.



## SOLICITUDES O PETICIONES

### A. De trámite

Las solicitudes de trámite, son cada uno de los estados o diligencias necesarios para resolver un asunto. Como por ejemplo:

1. Que con el memorial y los documentos adjuntos se inicie la formación del expediente respectivo.
2. Que se tome nota de la dirección y procuración del abogado director propuesto.
3. Que se tome nota del lugar señalado para recibir notificaciones.
4. Que se tenga por promovido en tiempo, el PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO en contra de la resolución, emitida por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).
5. Que se tengan por ofrecidos los medios de prueba.
6. Que el tribunal pida directamente al directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, los antecedentes identificados en el apartado de pruebas.
7. Que se emplace tanto a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), como a la Procuraduría general de la nación.
8. Que oportunamente se abra a prueba el presente proceso.
9. Que vencido el período de prueba se señale día y hora para la vista.

## **B. De fondo**

Las peticiones de fondo en los litigios o causas, son cuestión de Derecho, es decir, aquello que resulta como consecuencia necesaria de normas jurídicas, sin necesidad de acto o formalidad alguna que contemple o perfeccione ese efecto. Estas son:

1. Que al dictar sentencia se declare CON LUGAR el proceso contencioso administrativo en contra de la resolución emitida por el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), y en consecuencia: Se REVOQUE la misma y se deje sin efecto la TOTALIDAD, de los ajustes formulados, así como los impuestos, multas y recargos determinados en la auditoría realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Cita de leyes que sirvieron de fundamento legal**

**Lugar y Fecha**

**Firma del Demandante**

**Firma del Abogado**

## CONCLUSIONES

1. Del resultado obtenido en este trabajo de investigación, se alcanzaron los objetivos establecidos y se comprobó, de acuerdo a la hipótesis planteada en el plan de investigación, que el desconocimiento del proceso productivo, y de las cuentas que integran el mismo; la emisión de las resoluciones contradictorias por la asesoría de un profesional de las Ciencias Jurídicas y Sociales; y la resolución de los recursos interpuestos por el mismo órgano administrativo que resuelve la evacuación de audiencia, son las principales causas por las que la Superintendencia de Administración Tributaria, formula ajustes sin base técnica ni legal, afectando a los particulares y violando garantías constitucionales. Este tipo de ajustes, comúnmente sólo ocasiona gastos innecesarios para el Estado como para el contribuyente o responsable, ya que los mismos se hacen sin fundamentos sólidos, sino simples presunciones, y por lo tanto son desvanecidos posteriormente en la vía judicial.
2. Existen numerosas diferencias entre unas empresas y otras, ya que según la actividad o giro que realicen, llevan a cabo diversas actividades. La empresa objeto del presente estudio, pertenece al grupo de empresas industriales de consumo final, porque produce bienes, los cuales satisfacen de manera directa las necesidades del consumidor.
3. El Código Tributario es la ley de observancia general que regula las relaciones entre los contribuyentes o responsables y la Administración Tributaria, esto con el objeto de normar adecuadamente las relaciones entre

- los mismos, además de establecer las bases para llevar a cabo el procedimiento tributario ante el fisco.
4. El conocimiento de los procedimientos, para llevar a cabo los procesos tanto en la vía administrativa como en la vía jurisdiccional, constituyen una parte fundamental en la defensa del contribuyente o responsable, porque son los mecanismos de oposición y defensa, consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala y desarrollados en el Código Tributario, con los que cuenta el sujeto pasivo de la obligación tributaria para hacer valer los derechos y garantías frente a la Administración Tributaria.
  5. La Superintendencia de Administración Tributaria ejerce la administración activa de recaudación de los tributos, además de tener jurisdicción y competencia administrativa para resolver el procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria; ante dicha entidad se debe presentar el recurso de revocatoria para que resuelva el mismo, por lo que no se da con claridad el principio procesal de imparcialidad del ente administrativo.
  6. El contribuyente debe agotar de forma adecuada y dentro del plazo establecido, cada una de las etapas del proceso administrativo; de lo contrario, el contribuyente no puede recurrir a la interposición del recurso de lo contencioso administrativo, para que un juez independiente examine el acto o resolución administrativa para conocer el caso y proporcionar una sentencia imparcial del mismo.

7. El procedimiento administrativo, es el único medio para impugnar ajustes y/o reparos formulados por la Administración Tributaria; su trámite es demasiado complejo y extenso para los particulares, para poder realizarlo es indispensable la participación del Contador Público y Auditor, por ser el experto en el análisis de la documentación y registros contables de la empresa del contribuyente, los cuales son los que se fiscalizan por el auditor tributario.
  
8. El Contador Público y Auditor es la persona con características personales específicas y una formación técnica y profesional que cumple con los requisitos y las expectativas de la profesión para prestar asesoría en contabilidad, auditoría y en materia tributaria en defensa del contribuyente, y así obtener resultados satisfactorios, de una forma eficaz y eficiente; por lo tanto, la participación de dicho profesional en la interposición de los recursos administrativo y jurisdiccional, es vital para la adecuada defensa del sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que posee los conocimientos contables y tributarios indispensables para solucionar los conflictos que se dan ante la Administración Tributaria.

## RECOMENDACIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria, con el objetivo de realizar una mejor fiscalización a las declaraciones de impuestos, documentación y registros contables de los contribuyentes o responsables, capacite a los auditores tributarios en las áreas tributaria, contable y legislativa para no violar garantías constitucionales de los contribuyentes; y previo a la notificación de los ajustes, se tengan las pruebas suficientes y competentes que respalden dichos ajustes, para evitar un desgaste económico y de tiempo para ambas partes en el proceso administrativo tributario y en los recursos interpuestos; además, de considerar la participación del Contador Público y Auditor, en la unidad de asesoría técnica del directorio para que al momento de emitir las resoluciones se haga de una manera justa, razonable y basada en la técnica contable.
2. Los contribuyentes o responsables propietarios de empresas de diferentes actividades económicas, contraten asesoría tributaria del profesional de la Contaduría Pública y Auditoría para que en las revisiones a sus declaraciones de impuestos que le realice la Administración Tributaria, no sean objeto de ajustes y así evitar el cobro de impuestos, multas, recargos e intereses por parte del ente fiscalizador.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria, implemente programas de capacitación para el estudio, análisis, e interpretación correcta de las normas establecidas en el Código Tributario y leyes tributarias, para que los funcionarios y empleados que laboran en la mencionada entidad, resuelvan de manera uniforme los casos que se les presentan.

4. El contribuyente o responsable de la obligación tributaria, solicite los servicios del Contador Público y Auditor preferentemente especializado en derecho tributario, cuando se le requiera el cobro de impuestos, derivados de ajustes formulados por la Administración Tributaria, debido a que es el profesional que posee la preparación académica y capacitación constante en la técnica contable, además de conocer cómo se lleva a cabo el proceso administrativo tributario.
  
5. La Superintendencia de Administración Tributaria cumpla con lo establecido en los artículos 154, 158 y 159 del Código Tributario, para que sea el Ministerio de Finanzas Públicas quien resuelva los recursos de revocatoria y reposición, y la resolución que se emita sea imparcial y no lesione el derecho de defensa del contribuyente o responsable; además de la erogación de gastos innecesarios por parte del estado en el trámite del proceso administrativo, así como que no se incremente innecesariamente el número de expedientes a resolver, por las salas de lo contencioso administrativo, lo que también le representa gastos sin ningún beneficio a la Corte Suprema de Justicia.
  
6. Es indispensable que el Contador Público y Auditor trabaje en coordinación con el profesional de las Ciencias Jurídicas y Sociales, cuando el contribuyente o responsable interponga el recurso de lo contencioso administrativo, de acuerdo a lo establecido en la Ley de lo Contencioso Administrativo, para obtener una adecuada defensa del contribuyente, fundamentada en conocimientos contables, tributarios y de auditoría.

7. El profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, mantenga su nivel de competencia durante el ejercicio de su carrera profesional, para que se actualice en la emisión y vigencia de nuevas leyes tributarias, así como en las modificaciones y derogaciones de las mismas, para asegurar que al usuario de sus servicios, lo está asesorando de manera competente.
  
8. El Contador Público y Auditor actúe con la ética profesional que le corresponde, manifestándole a su cliente, si en su caso es procedente impugnar y proseguir con los trámites relacionados con el proceso administrativo tributario por los cobros de impuestos que le hace la Administración Tributaria, originados por la fiscalización efectuada; o bien aceptar y pagar lo requerido para que su cliente no incurra en gastos innecesarios, ya que los cobros por ajustes están basados en la técnica contable y en las leyes tributarias.



## BIBLIOGRAFÍA

1. Asamblea Nacional Constituyente. **Constitución Política de la República de Guatemala**. Guatemala, 1985. Edición Actualizada 2009. 137pp.
2. Cabanellas, Guillermo. **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo V J-O**. 28ª. Edición, Argentina. Editorial Heliasta, 2003. 724 pp.
3. Cabanellas, Guillermo. **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VII R-S**. 28ª. Edición, Argentina. Editorial Heliasta, 2003. 588 pp.
4. Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Derecho Administrativo I**. Guatemala. Editorial Fénix. 2003. 439 pp.
5. Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Derecho Procesal Administrativo**. Guatemala. Editorial Fénix. 2004. 498 pp.
6. Congreso de la República. **Código de Comercio**. Decreto número 2-70. Guatemala, 1970. 176 pp.
7. Congreso de la República. **Código de Trabajo**. Decreto número 1441. Guatemala, 1961. 104 pp.
8. Congreso de la República. **Código Tributario y sus Reformas**. Decreto número 6-91. Guatemala, 1991. Edición Actualizada 2010. 92 pp.

9. Congreso de la República. **Ley de lo Contencioso Administrativo.** Decreto número 98-97. Decreto Número 119-96. Guatemala, 1996. Edición Actualizada 2009. 18 pp.
10. Congreso de la República. **Ley del Organismo Judicial.** Decreto número 2-89. Guatemala, 1989. 33 pp.
11. Congreso de la República. **Ley del Impuesto de Solidaridad.** Decreto número 73-2008. Guatemala, 2008. 10 pp.
12. Congreso de la República. **Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.** Decreto número 37-92. Guatemala, 1992. 21 pp.
13. Congreso de la República. **Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.** Decreto número 19-2004. Guatemala, 2004. 9 pp.
14. Congreso de la República. **Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.** Decreto número 70-94. Guatemala, 1994. 18 pp.
15. Congreso de la República. **Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.** Decreto número 26-92. Guatemala, 1992. Edición actualizada 2009. 109 pp.

16. Congreso de la República. **Ley del Impuesto sobre Productos Financieros.** Decreto número 26-95. Guatemala, 1995. 5 pp.
17. Congreso de la República. **Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Decreto número 1-98. Guatemala, 1998. 20 pp.
18. Congreso de la República. **Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.** Decreto número 295. Guatemala, 1946. 33 pp.
19. Corte Suprema de Justicia. **Asigna a la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, competencia en toda la República, en Materia Tributaria.** Acuerdo número 15-2005. 3 pp.
20. Del Río González, Cristóbal. **Costos-I Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales.** México, D.F. 1977. Ediciones contables y administrativas, S.A. Séptima edición. Quinta reimpresión. I-30 pp., II-17 pp., III-51 pp., IV-98 pp., V-26 pp., VI-53 pp., VII-24 pp., VIII-7 pp.
21. **Diccionario de Sinónimos/Antónimos Larousse.** Ediciones Larousse. México. 1992. 263 pp.
22. Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. **Reformas al Acuerdo Número 007-2007 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Reglamento Interno de la Superintendencia**

- de Administración Tributaria.** Acuerdo de Directorio No. 10-2008. Guatemala, agosto de 2008. 2 pp.
23. Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. **Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Acuerdo de Directorio número 007-2007. Guatemala, marzo de 2007. 45 pp.
24. Dubón Díaz, Carmen y Lizett Nájera Flores. **Derecho Financiero I.** Editorial Praxis. Guatemala, 2005. 112 pp.
25. Estrada Castillo, Donaldo. **Principios Básicos de Contabilidad.** Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala, 1994. 230 pp.
26. <http://es.wikipedia.org/wiki/Empresa> **Wikipedia, La Enciclopedia Libre.**
27. <http://portal.gob.gt>. Superintendencia de Administración Tributaria. **Principales Tributos.** Guatemala, 2009. Versión PDF. 29 pp.
28. <http://portal.sat.gob.gt>. Superintendencia de Administración Tributaria. Gerencia de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente. **Obligación Tributaria II** PDF. Guatemala, 2009. 8 pp.
29. <http://portal.sat.gob.gt>. Superintendencia de Administración Tributaria. **Plan Estratégico Institucional 2008-2011 "SAT Fácil y Cabal".** Enero de 2009. 16 pp.

30. <http://portal.sat.gob.gt> Superintendencia de Administración Tributaria. **Presentación Derecho de Defensa del Contribuyente.** Guatemala, 2008. 19 pp.
31. <http://www.rae.es> **Diccionario de la Real Academia de la Lengua.** Mayo de 2005.
32. <https://farm3.sat.gob.gt/pls/sitio/servicios.directorio>. Superintendencia de Administración Tributaria. Unidad Técnica del Directorio. **Criterios del Directorio.** Guatemala, 2002.
33. Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho Financiero Parte I, Finanzas Públicas.** Editorial Litográfica Print Color, S.A. 2007 186 pp.
34. Moreno Fernández, Joaquín. **Contabilidad Básica. Serie Contabilidad Financiera I.** 3ra. Edición. Editorial Patria. México 2006. 314 pp.
35. Ossorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.** 30ª. Edición Actualizada. Editorial Eliasta. 2004. 1005 pp.
36. Peralta Azurdia, Enrique. Jefe del Gobierno de la República, **Código Civil.** Decreto Ley Número 106. Guatemala, septiembre de 1963. 191 pp.
37. Piloña Ortiz, Gabriel Alfredo. **Guía Práctica sobre Métodos y Técnicas de Investigación Documental y de Campo.** 6ta. Edición. Guatemala, 2005. 281 pp.

38. Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho Fiscal**. Copyright 1986. Harla S. A. de C.V. México D.F. 309 pp.
39. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Auditoría. **Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Guatemala, 2010. Edición Ampliada y Actualizada. 386 pp.
40. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Auditoría, Departamento de Supervisión de Tesis. **Material de Apoyo para las Pláticas de Orientación para la Elaboración de Tesis**. Guatemala, febrero de 2002. 67 pp.
41. Villegas, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Sexta Edición. Buenos Aires: Ediciones De Palma 1997, 890 pp.

**ANEXOS**

**ANEXO No.1**

**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO POR DETERMINACIÓN DE AJUSTES FORMULADOS**

	<b>ACTO ADMINISTRATIVO</b>	<b>CÓDIGO TRIBUTARIO ARTÍCULO</b>	<b>DÍAS</b>
1	Requerimiento de información al contribuyente	93	3
2	Notifica el ajuste formulado al contribuyente	132	10
3	La Administración Tributaria concede audiencia para evacuarla	146	30
4	Apertura a prueba, improrrogable	143 Y 146	30
5	Diligencias para mejor resolver si la SAT lo considera oportuno	144	Hasta 15
6	La Administración Tributaria Resuelve	149	30
7	La Administración Tributaria notifica la resolución	132	10
8	El contribuyente puede plantear el recurso de revocatoria	154	10



## ANEXO No. 2

### DIFERENCIA ENTRE LOS RECURSOS DE LA FASE ADMINISTRATIVA Y DE LA FASE JUDICIAL

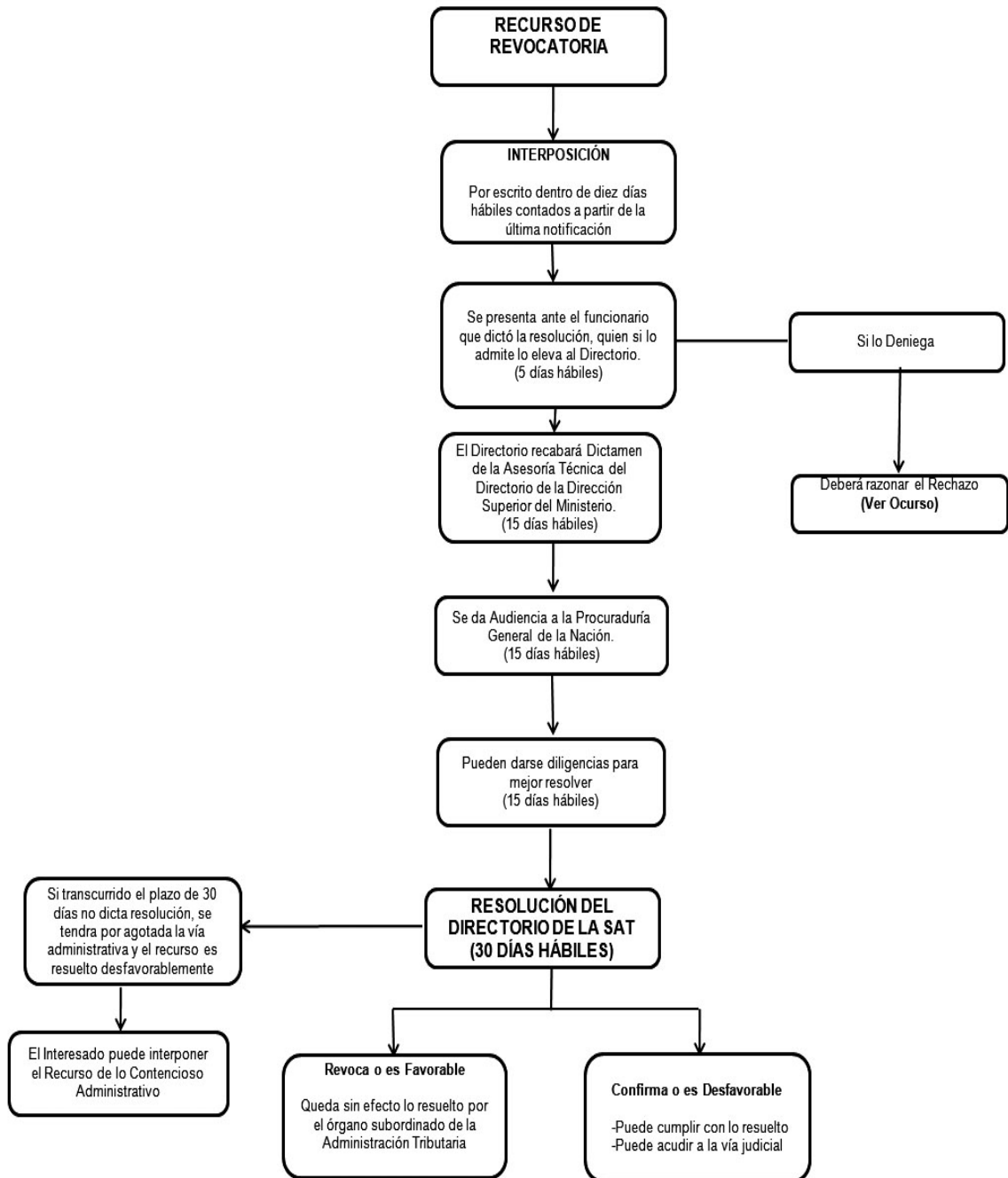
	<b>FASE ADMINISTRATIVA</b>	<b>FASE JUDICIAL</b>
<b>Participación de la administración pública</b>	En juez y parte	Solo en parte
<b>Consecuencia</b>	Origina una controversia administrativa	Origina un proceso jurisdiccional
<b>Efectos</b>	Trae consigo una función administrativa	Trae consigo una función jurisdiccional
<b>Finalidad</b>	Que la administración busque el esclarecimiento de la ley en bien de la función administrativa	Que el órgano jurisdiccional busque el esclarecimiento de la ley en bien del interés público
<b>Decisión</b>	A través de una resolución administrativa	A través de una sentencia

**Fuente:** Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Edición Ampliada y Actualizada 2010.

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Auditoría. Guatemala, 2010.

### ANEXO No. 3

## RECURSO DE REVOCATORIA



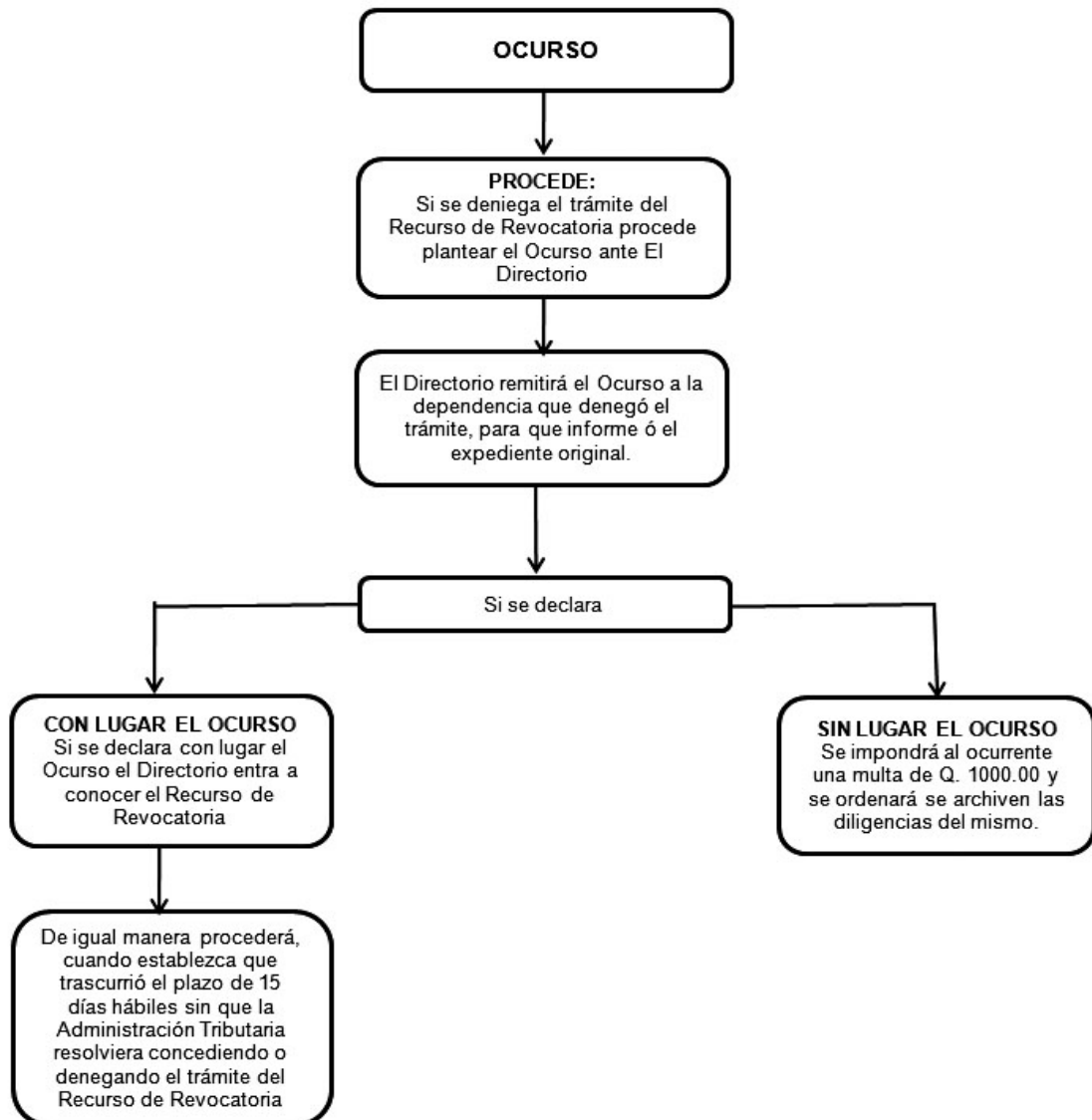
**ANEXO No. 4**

**PROCEDIMIENTO PARA INTERPONER EL RECURSO DE REVOCATORIA**

	<b>ACTO ADMINISTRATIVO</b>	<b>CÓDIGO TRIBUTARIO ARTÍCULO</b>	<b>DÍAS</b>
1	El contribuyente presenta recurso de revocatoria	154	10
2	La Administración Tributaria resuelve concediendo el recurso de revocatoria	154	5
3	Autoridad superior solicita dictamen de la Unidad de asesoría técnica del directorio de la SAT	159	15
4	Autoridad superior confiere audiencia a la Procuraduría general de la nación	159	15
5	Autoridad superior emite resolución rechazando, confirmando, revocando, o anulando la resolución recurrida	157 y 159	30
6	Autoridad superior notifica	132	10

## ANEXO No. 5

### OCURSO

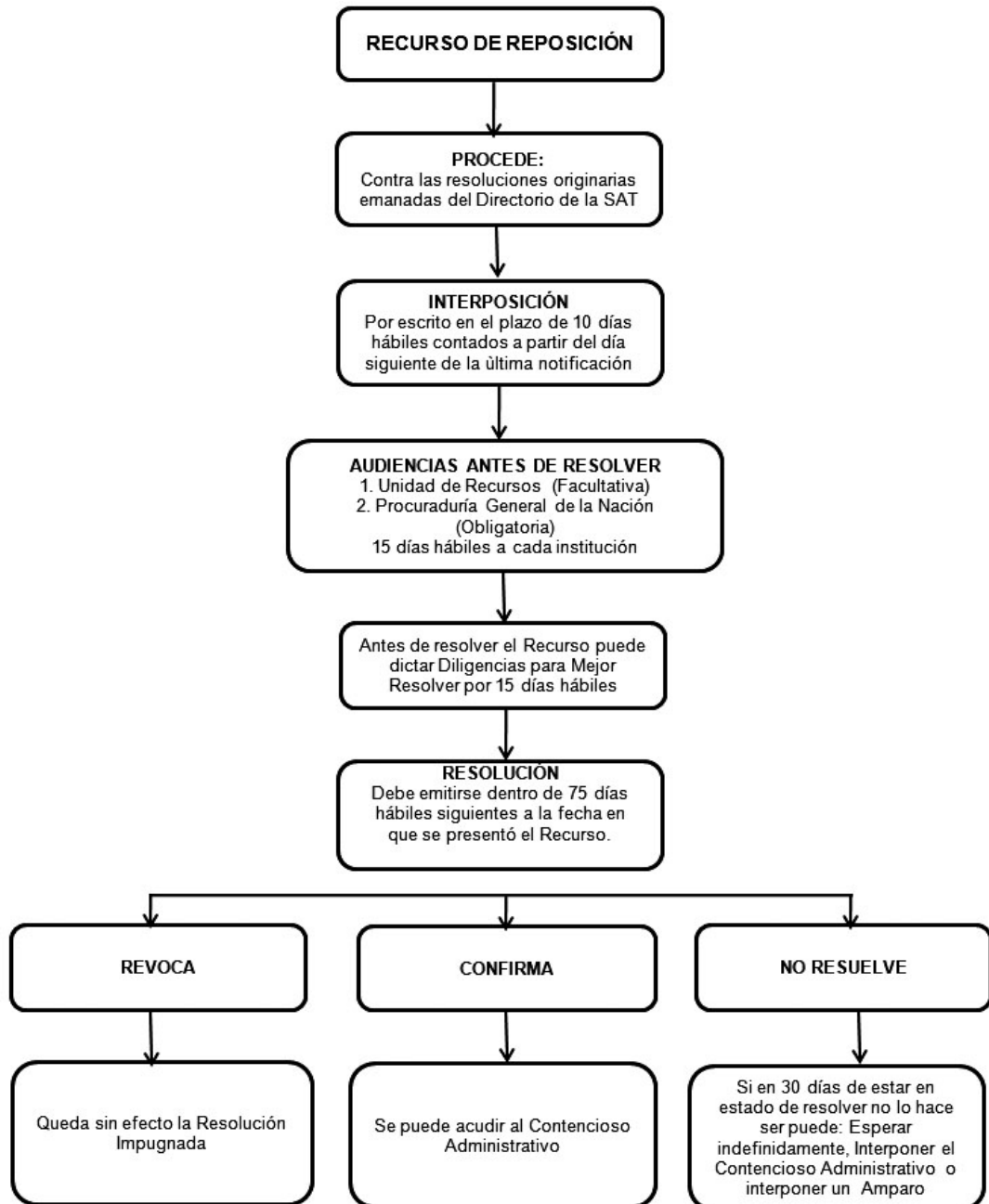


**ANEXO No. 6****PROCEDIMIENTO PARA INTERPONER EL OCURSO**

	<b>ACTO ADMINISTRATIVO</b>	<b>CÓDIGO TRIBUTARIO ARTÍCULO</b>	<b>DÍAS</b>
1	El Contribuyente presenta recurso de revocatoria	154	10
2	La Administración Tributaria resuelve denegar el recurso de revocatoria	154	5
3	Notificación de la denegatoria del recurso de revocatoria	132	10
4	El contribuyente presenta ocurso	155	3
5	Autoridad superior pide informe a la dependencia que lo denegó y si lo considera oportuno pide el expediente	156	5
6	Autoridad superior resuelve conceder o denegar el ocurso	156	15
6.1	Autoridad superior deniega el ocurso impone multa de Q. 1000.00 al interponente	156	
6.2	Si otorga el ocurso, se tramitará el recurso de revocatoria	156	
6.3	Si no se resuelve en 15 días se tendrá por otorgado y se conocerá la revocatoria	156	
7	Autoridad superior notifica al contribuyente	132	10

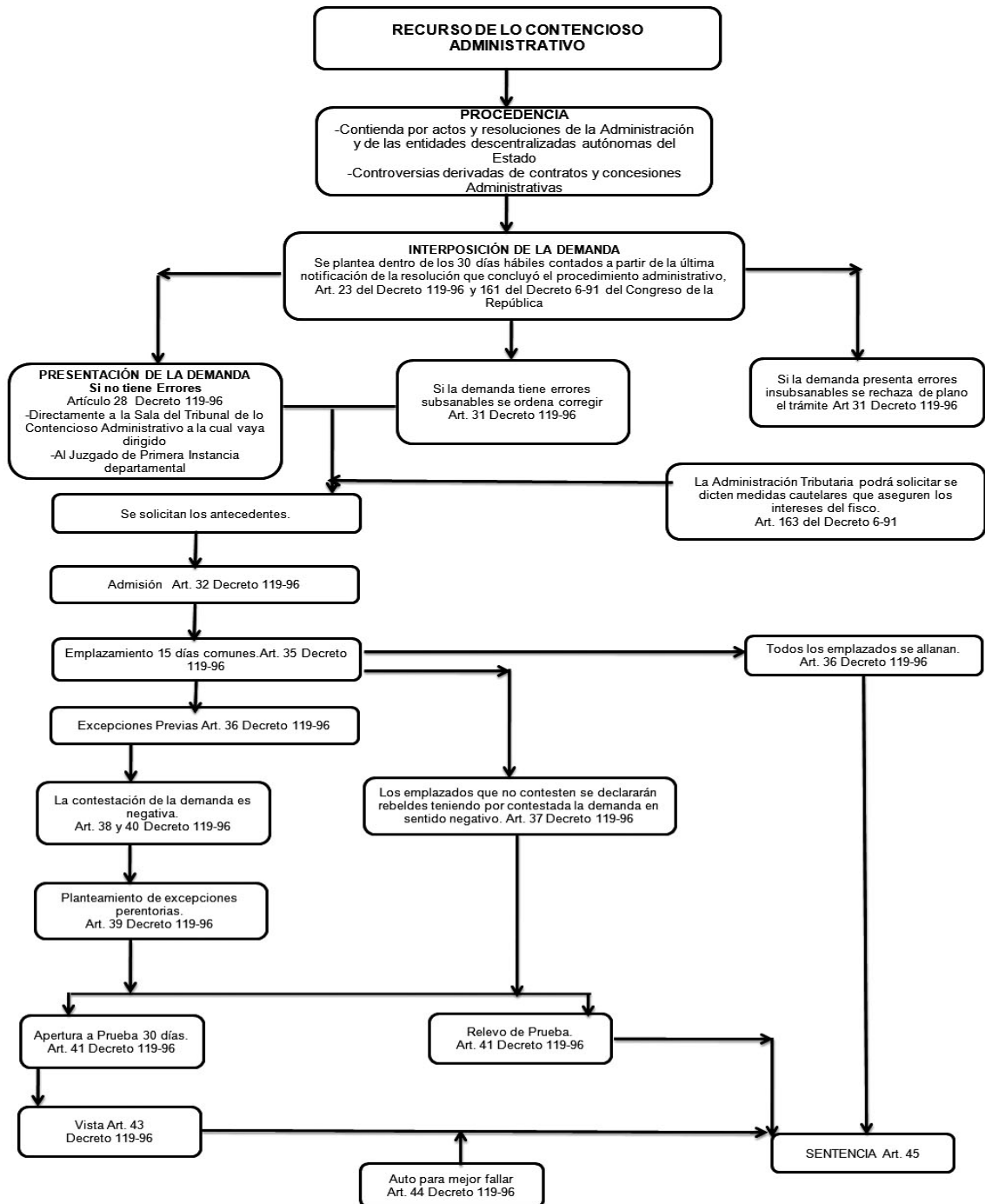
## ANEXO No. 7

### RECURSO DE REPOSICIÓN



## ANEXO No. 8

### RECURSO O PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO



## ANEXO No. 9

### RECURSO DE CASACIÓN

