

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA



**RIESGOS LEGALES DE TIPO PENAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO EN QUE PUEDE
INCURRIR UN CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE AL EMITIR UN
INFORME DE AUDITORIA QUE NO DEMUESTRE LA DETERMINACIÓN CORRECTA
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA**

LICENCIADA MIRNA LISETH ACAJABÓN PÉREZ

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTRADO
MAESTRÍA EN GESTION TRIBUTARIA



**RIESGOS LEGALES DE TIPO PENAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO EN QUE PUEDE
INCURRIR UN CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE AL EMITIR UN
INFORME DE AUDITORIA QUE NO DEMUESTRE LA DETERMINACIÓN CORRECTA
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA**

Informe final de trabajo profesional de Graduación para la obtención del Grado de Maestro en Artes, con base en el "Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación", Aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SEPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2 subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Asesor Lic. Msc. Víctor Osberto Arango Arroyo
Autor: Licda. Mirna Liseth Acajabón Pérez

Guatemala, 25 octubre de 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldan
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal II:	MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal III:	Vacante
Vocal IV:	BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal V:	P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO

PROFESIONAL DE GRADUACIÓN

Coordinador:	Lic. Msc. Walfred Ramiro Vásquez Cataví
Evaluador:	Lic. Msc. Lilian Patricia Nájera Castañeda
Evaluador:	Lic. Msc. Ardulio Luis Velásquez Orozco



ACTA No. GT-C-33-2020


De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 25 de octubre de 2020, siendo las diez horas con treinta minutos, para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN de la Licenciada **Mirna Liseth Acajabón Pérez, carné No. 200513858**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **RIESGOS LEGALES DE TIPO PENAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO EN QUE PUEDE INCURRIR UN CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE AL EMITIR UN INFORME DE AUDITORIA QUE NO DEMUESTRE LA DETERMINACIÓN CORRECTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue Aprobado con una nota promedio de 74 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el estudiante realice las observaciones sugeridas por la terna examinadora, dentro del plazo de 5 días hábiles, las cuales se encuentran incorporadas, dentro de los informes profesionales de graduación presentado para su evaluación.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veinticinco días del mes de octubre, del año dos mil veinte.


MSc. Walfred Ramiro Vasquez Catavi
Coordinador


MSc. Lilian Patricia Najera Castañeda
Evaluadora


MSc. Arduio Luis Velásquez Orozco
Evaluador


Licda. Mirna Liseth Acajabón Pérez
Postulante




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

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante, Mirna Liseth Acajabón Pérez, carné No. 200513858, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 4 de noviembre de 2020.


(F)
Msc. Walfred Ramiro Vásquez Cataví
Coordinador

AGRADECIMIENTOS

- A DIOS:** Al más importante de todos. Por el existo, mi Dios, mí creador muchas gracias por su amor, misericordia y perdón, porque todo lo que me ha permitido vivir y hablar de su gracia y bondad.
- A MIS PADRES:** **Alicia Pérez e Isabel Acajabón**, Por su arduo trabajo, esfuerzo y por darnos tanto amor, por sus cuidados por todo lo que sembraron en nuestros corazones para que nuestras vidas fueran una mejor versión que la de ustedes, por guiarnos y luchar por tantos años para darnos lo mejor toda la vida.
- A MI FAMILIA:** Mis hermanas, hermanos, a mis sobrinos, en especial en honor a mi hermanita Ruth por su amor y mi abuela Juana por su apoyo incondicional hacia todos sus nietos y a pesar que están en el cielo, te agradecemos toda la ayuda que nos distes en nuestra niñez, a toda mi familia quienes me han acompañado por siempre en mis alegrías y tristezas este lazo de sangre que nos unirá por siempre Gracias a todos por celebrar conmigo todos mis éxitos. Los amo.
- A MIS AMIGOS:** Agradezco a Dios por mis compañeros de la maestría, que sin conocernos llegamos a desarrollar ese vínculo de apoyo incondicional hasta conocer esa amistad verdadera, por compartir esas experiencias y criterios, por ese equipo que formamos durante estos años y por todas las historias que mantuvimos que hicieron más fácil el lograr este nuevo título. Gracias a ustedes porque han marcado un valioso aporte gracias por ser parte de mi historia. Dios los bendiga siempre.
- A LOS DE SIEMPRE:** Incluyo a todas las personas que siempre estuvieron presentes, esas personas que llegaron a ser tan especiales que me han acompañado sin darse cuenta a lo largo de mi vida, resolviendo dudas, enseñándome en mi trayectoria, con sus aportes y el cariño de siempre.
- A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO:** Por brindar ese nivel académico tan necesario, tan disciplinado, tan universal para formar esa clase de profesionales que necesita Guatemala.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Casa de Estudios Superiores, a quién debo mi formación Universitaria, por educarme para obtener un título a nivel de Postgrado. Con todos los docentes sus docentes estaré siempre agradecida.

CONTENIDO DEL INFORME

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iv
1. ANTECEDENTES	1
2. MARCO TEÓRICO.....	6
2.1 Labor ejercida por Contadores Públicos y Auditores.....	6
2.1.1 El contador público y su responsabilidad	7
2.1.2 El Contador Público y Auditor en el sector Público y Privado	8
2.1.3 Responsabilidad criminal	9
2.1.4 Responsabilidad civil.....	10
2.1.5 Responsabilidad civil del contador público y auditor en el ejercicio profesional...	11
2.1.6 Culpa.....	11
2.1.7 Culpa Leve	11
2.1.8 Culpa Inexcusable.....	11
2.1.9 Dolo.....	11
2.2. Responsabilidad penal del contador	12
2.3 Definición de tributo.....	12
2.3.1 Características de los tributos	13
2.3.2 Clasificación de los tributos.....	13
2.3.3 El poder tributario del Estado	14
2.3.4 Concepto de la Obligación Tributaria	15
2.4 Delito tributario	15
2.5 Delito Contable.....	15
2.5 Responsabilidad penal de profesionales.....	16
2.6 Responsabilidad del contador público y auditor ante su empleador.....	17
2.7 Código de Ética Profesional	17
2.8 Acuerdo.....	19
2.9 Contabilidad	20
2.10 Contador Público y Auditor.....	20

2.11 Contribuyente.....	20
2.12 Disposiciones normativas.....	20
2.13 Registros contables.....	21
2.14 Principios fundamentales de la ética profesional.....	21
2.14.1 Competencia y diligencia profesional.....	21
2.14.2 Confidencialidad.....	21
2.14.3 Comportamiento profesional.....	21
2.15 Delito Penal.....	22
2.16 Delito civil y delito penal.....	22
2.17 Delito de estafa mediante información contable.....	23
2.18 Delito de falsedad material.....	24
2.19 Delito de falsedad ideológica.....	25
2.20 Casos especiales de defraudación tributaria.....	25
2.21 Delito de manipulación de información.....	28
2.22 Delitos Conexos.....	29
2.23 Ley de Actualización Tributaria.....	30
2.24 Simulación.....	31
2.25 Ocultación.....	31
2.26 Maniobra.....	31
2.26 Ardid.....	31
3. METODOLOGÍA.....	33
3.1 Planteamiento del problema.....	33
3.2 Propósito del trabajo de investigación.....	34
3.3 Justificación del trabajo de investigación.....	34
3.4Objetivos del trabajo de investigación.....	35
3.4.1 Objetivo general.....	35
3.4.2 Objetivos específicos.....	35
3.5 Diseño, técnicas, métodos e instrumentos.....	35
3.5.1 Recursos empleados.....	36
3.5.1.1 Humanos.....	36
3.5.1.2 Físicos e informáticos.....	36

3.5.1.3	Financieros	36
3.5.2	Sujetos del trabajo de investigación	37
3.5.3	Objeto del trabajo de investigación	37
3.5.4	Período a investigar	37
3.5.5	Lugar de realización de la investigación.....	37
3.5.6	Diseño utilizado	37
3.5.7	Técnicas de investigación aplicadas	37
3.5.7.1	Técnicas de Investigación Documental	37
3.5.8	Instrumentos	38
4.	DISCUSIÓN DE RESULTADOS	39
4.1	Ámbito y situación actual.....	40
4.2	Proceso y operatividad del Impuesto sobre la Renta en Guatemala	42
4.3	Propuesta de guía de riesgos de tipo penal en el ámbito tributario para el Contador Público y Auditor	43
	GUÍA DE RIESGOS LEGALES DE TIPO PENAL APLICABLES AL TRABAJO PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA EMISIÓN DE SU INFORME DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	46
4.4	Supuestos básicos	56
4.5	Programación de Comunicación de la Guía.....	56
4.6	Costos de comunicación de La Guía de Riesgos de Legales de Tipo Penal aplicables al ejercicio profesional del Contador Público y Auditor en la Emisión de su Informe de Impuesto Sobre la Renta.....	57
4.7	Consideraciones finales para el Contador Público y Auditor	57
	CONCLUSIONES.....	61
	RECOMENDACIONES	63
	BIBLIOGRAFIA	64
	ANEXOS	67
	FLUJOGRAMA DEL PROCEDIMIENTO PENAL GUATEMALTECO	67
	FLUJOGRAMA DEL PROCEDIMIENTO PENAL GUATEMALTECO	68

RESUMEN

El contador público y auditor es responsable por las posiciones fiscales que decida asumir en sus trabajos profesionales, por lo que es de vital importancia que se puedan diagnosticar y determinar los Riesgos Legales de Tipo Penal en el ámbito Tributario en que puede incurrir en la emisión de su Informe de Auditoría, al no demostrar la base y determinación correcta del Impuesto Sobre la Renta, dada su responsabilidad profesional en la comisión de un delito tributario tipificado desde el punto de vista penal y fiscal.

El contador público y auditor es el encargado de evaluar y revisar la base imponible de las personas naturales y jurídicas residentes en Guatemala que realizan actividades afectas y están sujetas al Impuesto Sobre la Renta. Dado su papel dentro de este proceso, es importante evaluar correctamente la base del cálculo para la determinación de la base imponible y los impuestos relacionados, para evitar incurrir en responsabilidades de tipo penal, civil, profesional ante la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala y su responsabilidad se limita bajo los acuerdos de los términos de su contratación.

El presente informe consiste en la elaboración de una guía que muestre los aspectos importantes que regulan la actividad profesional del contador público y auditor en el desarrollo de su profesión, los diferentes riesgos y sanciones legales desde el punto de vista penal en el ámbito tributario que puede incurrir derivado de su labor en la República de Guatemala.

La importancia de investigar sobre los riesgos legales tipificados como delitos penales tributarios en los que puede incurrir un Contador Público y Auditor al emitir un Informe de Auditoría que no demuestre la determinación correcta del Impuesto Sobre la Renta, radica principalmente, en que, esta profesión no solo abarca el análisis de los Estados Financieros de la empresa e incluye la responsabilidad de emitir una conclusión sobre el control y determinación de las obligaciones tributarias de la empresa, donde tenga a

fin prestar sus servicios profesionales, la Superintendencia de Administración Tributaria ha intensificado sus acciones y controles tendientes a incrementar la recaudación tributaria, lo cual implica que ha incrementado su labor de fiscalización a las empresas para garantizar que cumplen con la ley de tributación.

El contador público independiente recaba y evalúa evidencia de auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros dan un punto de vista fehaciente y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo significativo, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, hay un riesgo de que la opinión de auditoría no sea apropiada, siendo inevitable que siempre exista algún grado de riesgo de auditoría en todo trabajo de esta naturaleza que se realice, buscando reducir el mismo mediante la obtención de evidencia comprobatoria suficiente y competente que respalde las aserciones de las cifras de los estados financieros.

Una característica básica en la función fiscalizadora de la Administración Tributaria es la existencia de un hecho constitutivo de delito y el perjuicio ocasionado a la recaudación impositiva por la inadecuada determinación de la obligación tributaria. La contabilidad, la aplicación de decisiones administrativas y las la falta de aplicación de normativas legales no siempre pueden ser detectadas, existen diversidad de dificultades y la pericia se adquiere con la experiencias llevadas a cabo.

Un contador público y auditor que acredite la especialidad de gestión tributaria y demás materias tributarias experto en este sentido deberá evaluar la calidad de los trabajos e informes de los cuales será responsable por los resultados que emita. Para evitar a toda costa un procedimiento penal y que su trabajo lo realice de la mejor manera con dedicación, profesionalismo y objetividad, minimizando así cualquier riesgo que se le pueda imputar.

Establecer el grado de responsabilidad del Contador Público y auditor cuando se genera el delito tributario ayudará a delimitar la responsabilidad en que el profesional

pueda incurrir cuando se cometen delitos tributarios en el territorio de Guatemala. Todo está ligado a la asesoría que brinde porque las mismas leyes pueden suponer la aportación de técnicas defraudadora que eludan los tributos a los que se encuentra obligado como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El proceso penal tributario se conceptualiza como el conjunto de actos realizados por los Jueces, los Fiscales del Ministerio Público, los Defensores de los imputados de la comisión de un delito del orden tributario, la Administración Tributaria como querellante Adhesivo y la Procuraduría General de la Nación como actor civil (representante legal del Estado), con la finalidad de demostrar si existen hechos que encuadren en las hipótesis establecidas en las normas penales tributarias y establecer la cantidad, calidad y modalidad de las sanciones que aplicasen o la clausura de la persecución penal iniciada por la comisión de un delito del orden tributario.

El trabajo del Contador Público y Auditor tiene participación y adquiere cierta responsabilidad directa en la determinación del Impuesto Sobre la Renta según los términos de referencia en que se haya pactado el servicio de auditoria, derivado de su trabajo enlaza una clase de riesgos penales por la función que desempeña en la realización de sus trabajos, se debe de contar con un conocimiento objetivo, preciso y actualizado de la normativa legal vigente aplicable en el ámbito tributario. Con este informe tendrá en cuenta las distintas sanciones administrativas que pueden influir en su carrera considerando los estatutos establecidos en el Código de Ética.

Finalmente se presenta una guía denominada: **Guía de Riesgos Legales de Tipo Penal aplicables al trabajo Profesional del Contador Público y Auditor en la Emisión de su Informe de Impuesto Sobre la Renta**, para su uso en los trabajos que realice un contador público y auditor como profesional idóneo concededor de la materia tributaria, en la determinación de la verdad que es lo que se persigue en los procesos penales si en su labor cometiera delitos contra el orden tributario. También las conclusiones obtenidas en el trabajo de investigación y sus recomendaciones.

INTRODUCCIÓN

El presente informe desarrolla la responsabilidad respecto al trabajo profesional de los contadores públicos y auditores el tema de este Trabajo Profesional de Graduación se denomina: “RIESGOS LEGALES DE TIPO PENAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO EN QUE PUEDE INCURIR UN CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE AL EMITIR UN INFORME DE AUDITORIA QUE NO DEMUESTRE LA DETERMINACIÓN CORRECTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA”. La investigación pretende profundizar la responsabilidad que pueda imputarse a los contadores públicos y auditores, como actores al intervenir en el proceso de recaudación y la revisión de las bases imponibles de los impuestos para el cálculo de impuestos, en este trabajo evaluamos la normativa vigente al Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

El Presente Informe Profesional de Trabajo de Graduación consta de cuatro capítulos. El primero contiene los antecedentes que dieron origen a la presente investigación identificando el dolo que da origen a la comisión de un ilícito penal, la Administración Tributaria establece el procedimiento cuando ve indicios de su ocurrencia puede someterlo al conocimiento del juez competente del ramo penal. La potencial participación y responsabilidad del Contador Público resulta al hacer un análisis del texto legal tributario, cabe señalar que los errores pueden surgir por ambigüedades y pasajes oscuros en la ley, en consecuencia, la interpretación de la misma no será similar a la de la Administración Tributaria.

La responsabilidad que adquiere el Contador Público y Auditor al determinar la falsedad en la emisión de un Informe de Auditoría sobre la determinación del Impuesto Sobre la Renta, se mencionan los procedimientos del Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República que establece la responsabilidad legal de las actuaciones en el ámbito tributario de la relación jurídica tributaria, y el Decreto Número 17-73 Código Penal lo conducente a los delitos y las sanciones derivadas de la comisión de un delito.

El segundo capítulo contiene el marco teórico de la investigación realizada se exponen las teorías científicas y enfoques conceptuales que contribuyeron en el desarrollo del presente informe y sirvieron de fundamento para dar la explicación del mismo en especial a la responsabilidad con la legislación aplicable en la labor ejercida por los Contadores Públicos y Auditores y El Código de Ética Profesional.

El tercer capítulo se presenta el marco metodológico utilizado para realizar la investigación el diseño y elaboración del trabajo así como los instrumentos que se utilizaron en la emisión del presente informe. En esta sección desarrollamos el planteamiento del problema: El Contador Público y Auditor es responsable por las posiciones fiscales que decida asumir por lo que es de vital importancia que se puedan diagnosticar y determinar los Riesgos Legales de Tipo Penal en el ámbito tributario en que puede incurrir un Contador Público y Auditor en la emisión de su Informe de Auditoría, al no demostrar la base y determinación correcta del Impuesto Sobre la Renta, dada su responsabilidad profesional en la comisión de un delito tributario tipificado, que está ligado a la asesoría que brinda a la empresa donde se desempeña, desde el punto de vista penal y fiscal. Los propósitos, la justificación y los objetivos de la investigación así mismo su diseño, técnicas, métodos e instrumentos, sujetos y objetos.

El cuarto capítulo comprende el producto final que se pretende dar a conocer la propuesta de la presente investigación es una **Guía de Riesgos Legales de Tipo Penal aplicables al trabajo Profesional del Contador Público y Auditor en la Emisión de su Informe de Impuesto Sobre la Renta**, que presente de forma clara y concisa, las distintas leyes, reglamentos y códigos que aplican al desempeño de su labor profesional, indicando las posibles sanciones y consecuencias de su no cumplimiento específicamente en el ámbito penal por la determinación inadecuada, incorrecta aplicación de la normativa legal vigente y sus reglamentos y los códigos que regular el ejercicio de la profesional del CPA.

La guía se compone de la base legal, describe una breve descripción de su normativa, las causas, consecuencias, faltas, también propone recomendaciones, tipo de delito,

sanción penal, sanciones económicas u otras que apliquen según el delito y/o sanción administrativa.

Se pretende dar a conocer de manera sencilla al público en general que todos puedan tener acceso y sirva como soporte a su trabajo profesional que realizan y algunas consideraciones finales que aplican como el perfil profesional, alta preparación académica y actualización constante debe dominar la legislación aplicable a su profesión para la emisión de sus diversos tipos y clases de informes profesionales que se ejecuta de acuerdo a los términos de su contratación.

Derivado que el procedimiento penal tiene un efecto inmediato procesal, y esto conlleva diversos actores: actos realizados por los Jueces, los Fiscales del Ministerio Público, los Defensores de los imputados de la comisión de un delito del orden tributario, la Administración Tributaria como querellante Adhesivo y la Procuraduría General de la Nación como actor civil (representante legal del Estado), con la finalidad de demostrar si existen hechos que encuadren en las hipótesis establecidas en las normas penales tributarias y establecer la cantidad, calidad y modalidad de las sanciones que aplicasen o la clausura de la persecución penal iniciada por la comisión de un delito del orden tributario.

Se recomienda contar con una Carta de Compromiso o Contrato de Auditoria con los Acuerdos del cliente respecto al Servicio de Auditoria que se Contrate. De esta forma se evita cualquier tipo riesgo en la ejecución de los trabajos que se realicen y no formar parte de la autoría del delito pues el CPA es únicamente responsable por los trabajos de auditoria y los riesgos que representan ciertas actividades o intereses no pueden ser eliminados. No se debe obstruir de ninguna forma la integridad y objetividad profesional.

Al final se adicionan las imágenes del Proceso Penal Tributario Guatemalteco, que es el procedimiento a evitarse cuando la Unidad de Fiscalización tiende enviarlo a la Intendencia de Asuntos Jurídicos para que evalúen el procedimiento a seguir, por presumirse de algún tipo de delito: Defraudación Tributaria, Casos Especiales de

Defraudación, Apropiación indebida de Tributos o en su caso Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Derivado de los resultados obtenidos en la auditoria tributaria y conforme los procedimientos internos aplicados por la Administración Tributaria, el departamento de fiscalización de la región que aplique de la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, se procede a remitir el expediente administrativo conteniendo el informe de auditoría a la Dirección de Asuntos Jurídicos de SAT para que se inicie la persecución penal correspondiente de conformidad con lo establecido por los artículos 70 y 90 del Código Tributario, antes de cualquier acción debe concluir el proceso administrativo en la SAT para darle trámite a los tribunales competentes del ramo penal.

1. ANTECEDENTES.

En mayo de 2009 fue presentada en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad San Carlos de Guatemala, Escuela de Estudios de Postgrado, el Informe Final de tesis La Responsabilidad del Contador Público y Auditor y el Delito Tributario, por el Lic. Fausto Enrique Aguilar Rubio como requisito para optar al grado de Maestría en Consultoría Tributaria.

La investigación pretende profundizar sobre la responsabilidad que pueda imputarse a los Contadores Públicos y Auditores como actores al intervenir en el proceso de recaudación y las determinaciones de los impuestos, en la relación jurídica-tributaria entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el sujeto pasivo.

La investigación identifica como un primer elemento el dolo que da origen a la comisión de un ilícito penal, así mismo la Administración Tributaria establece el procedimiento cuando ve indicios de su ocurrencia puede someterlo al conocimiento del juez competente del ramo penal. La Corte Suprema crea para su uso juzgados y tribunales penales a los que se atribuye competencia para conocer los ilícitos tributarios y aduaneros.

Cuando se cometen delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria el conocimiento debe ser del ramo penal cuando si se presume la existencia luego de la investigación mediante la función fiscalizadora, aparecieran indicios razonables sobre la comisión de un delito, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción y deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial.

La responsabilidad que puede evidenciar según la normativa es por simulación, ocultación, maniobra, ardid, con el fin de inducir a la Administración Tributaria a error en la determinación o pago de los tributos, de tal forma que el resultado de esa actuación provoque daño a los intereses del Estado. Por la participación o inducción la ley

sanciona con prisión de uno a seis años, la cual determina un juez de acuerdo a la gravedad de la falta, esta penalización resulta independiente de la multa del impuesto omitido y la expulsión del país si es cometido por un extranjero.

La potencial participación y responsabilidad del Contador Público resulta al hacer un análisis del texto legal tributario, cabe señalar que los errores pueden surgir por ambigüedades y pasajes oscuros en la ley, en consecuencia, la interpretación de la misma no será similar a la de la Administración Tributaria y situación que de mal interpretarse puede tipificarse un delito que realmente nunca existió.

El Código Tributario en su Artículo 95. Responsabilidad, indica que existe responsabilidad de los profesionales si por dolo se produce el incumplimiento de sus obligaciones, al no existir intencionalidad de producir un resultado dañoso no existe dolo, ya que en esa intención se manifiesta el dolo como parte del delito.

La responsabilidad que adquiere el Contador Público y Auditor al determinar la falsedad en la emisión de un Informe de Auditoría sobre la determinación del Impuesto Sobre la Renta, en este sentido el proceso penal tributario guatemalteco da inicio con la presentación de una denuncia, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT que tiene conocimientos sobre un hecho que reviste características de delito en materia tributaria, que es lo conducente a los delitos y las sanciones derivadas de la comisión de un delito.

Los estudios indican que las leyes que regulan la actividad del profesional contable datan desde el año de 1940 bajo el gobierno del presidente Jorge Ubico, publicado en el Diario Oficial Número 8 del 26 de octubre de 1940 Decreto Número 2450 que contiene las “Normas que deben observar los Contadores y Tenedores de Libros”, muchos de estos preceptos siguen vigentes a la fecha y otros han sido modificados por leyes posteriores. (Ubico, 1940) Decreto Numero 2450 Artículo 7. Serán sancionados con una multa no menor de cien ni mayor de un mil quetzales, los Contadores y Tenedores de Libros que, sin la debida y legal justificación, asienten partidas de

contabilidad tendientes a disminuir el capital de las empresas, con el propósito de lograr su retiro de los registros en las oficinas de control del impuesto sobre utilidades, o con el de hacer aparecer a las mismas empresas como no obligadas a presentar la declaración de sus bienes. En caso de insolvencia, el Contador o Tenedor de Libros sufrirá un día de prisión, que impondrán los Jueces de Paz, a solicitud de la Dirección General de Rentas, por cada cinco quetzales no pagados. Establece pena de prisión, en caso de no cubrir la pena pecuniaria, cuando el Contador o Tenedor de Libros asiente partidas sin la debida justificación legal. En su Artículo 16. Además de las sanciones pecuniarias que se impongan a los Contadores y Tenedores de Libros, se establece un libro de "Registro de Faltas", el cual será llevado en la Dirección General de Rentas, con el fin de anotar las faltas graves cometidas por aquéllos.

Grisanti B., Andrés (2014) Actualidad Contable Faces Volumen 17 número 29 Universidad de los Andes Mérida Venezuela, en el cual menciona las Normas Internacionales de Auditoría, como el marco fundamental que rige el ejercicio de la auditoría externa está contenido en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que algunos prefieren llamar por sus siglas en inglés como ISA International Standard on Auditing). Las Normas Internacionales de Auditoría son emitidas por la (International Accounting Standards Board, 2017). (IAASB), una junta independiente auspiciada por el IFAC (International Federation of Accountants), principal organismo a nivel mundial que rige en esta área. Las normas de auditoría general aceptación deben ser aplicadas en el examen independiente de estados financieros por parte de contadores públicos, y las mismas contienen los principios esenciales y los procedimientos básicos para llevar delante de manera conveniente la labor encomendada.

Las guías fundamentales para el ejercicio independiente de la profesión de la contaduría pública, dentro de la codificación del tramo comprendido entre las secciones 200 a 265 relativo a los principios y las responsabilidades generales de la auditoría, enmarca diferentes pronunciamientos, relacionados con todos los preceptos y las obligaciones fundamentales de la función inherente a un contador público en el ejercicio liberal de su carrera. Este parte relacionado con los principios y responsabilidades

contiene un conjunto de NIAs, de las cuales interesa resaltar cuatro de ellas, a saber: NIA 200: Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría; NIA 210: Acuerdo de los términos de los trabajos de Auditoría; NIA 220: Control de calidad para una auditoría de Estados Financieros; NIA 230 Documentación de auditoría; NIA 240 Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros; NIA 250: Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros.

El contador público independiente en el ejercicio profesional de su actividad contrae un conjunto de responsabilidades legales como consecuencia de su actuación, responsabilidades de diversa naturaleza entre ellas civil y penal las mismas son responsabilidades disciplinarias. El profesional de contaduría debe ser responsable por el ejercicio de la actividad para la cual está capacitado de acuerdo al grado universitario obtenido, responsabilidad que podría tener consecuencias de acuerdo con la mala praxis por negligencia o dolo en el ejercicio de su profesión está regido directa e indirectamente por muchas leyes en el marco del ordenamiento.

Considerando que es necesario ofrecer las mejores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional para los colegiados, el Tribunal de Honor del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala y el Colegio han elaborado el Código de Ética, sin efectuar un análisis retrospectivo de cómo se ha regulado nuestra profesión en épocas pasadas, sino dirigiendo su vista hacia el futuro. No solo sirve de a la acción moral, si no también declara la intención de los integrantes del Colegio la responsabilidad de servir a la sociedad con lealtad y diligencia, de respetarse a sí mismos y no limitarse a desempeñar con lealtad sus obligaciones hacia el usuario de sus servicios. (Guatemala C. d., 2008, pág. 1)

El Código de Ética Profesional Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (2008). Postulado I Aplicación Universal del Código. Este Código de Ética Profesional es aplicable a todo Contador Público y Auditor que sea miembro activo del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, sin importar la índole de su

actividad o especialidad, bien sea que practique el ejercicio independiente o bien sea que actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los contadores públicos que, además ejerzan otra profesión.

Postulado II Independencia de criterio. Al expresar cualquier juicio profesional, el Contador Público y Auditor tiene la obligación de sostener un criterio libre de conflicto de intereses e imparcial.

Postulado III En la prestación de cualquier servicio se espera un riguroso desempeño trabajo profesional por lo, que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté realizando. Actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia propios de una persona responsable.

Postulado IV Responsabilidad personal. Como requisito para que el contador público y auditor acepte prestar sus servicios, deberá contar con la preparación profesional y técnica y con la capacidad necesaria para realizar actividades profesionales satisfactoriamente.

Desde la aprobación de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala se reformaron los mecanismos de determinación de costos y gastos y se especifica las categorías de renta según su procedencia: rentas de las actividades lucrativas, rentas del trabajo y rentas de capital y ganancias de capital con los objetivos de minimizar prácticas de evasión tributaria.

2. MARCO TEÓRICO.

A continuación, se presenta la teoría que sirve de base para la realización de la presente investigación.

2.1 Labor ejercida por Contadores Públicos y Auditores.

Andrés, Grisanti B. Responsabilidad del contador público en el ejercicio independiente. Actualidad Contable FACES Año 17 N° 29, (2014) indica que la actividad profesional fundamental, la de mayor compromiso, por parte de un contador público, es cuando emite una opinión independientemente sobre la razonabilidad de información financiera sujeta a una auditoría externa, siendo el principal valor agregado añadirle credibilidad externa a las cifras que se incluyen en estados financieros que circulan y son utilizados por terceros. El mundo de los negocios, tal cual como se conoce hoy en día, sería imposible sin la participación activa de los contadores públicos a través de la emisión de dictámenes de auditoría, labor que descansa y se basa en la independencia en el desempeño de sus labores. La independencia es la base principal sobre la cual se soporta la profesión de contaduría pública, lo cual debe significar que el auditor externo es neutral respecto a la empresa que lo contrata, y en consecuencia de ello, objetivo. El público en general podrá confiar y depositar su fe en la función de auditoría externa.

La actuación del Contador Público y Auditor puede causar daño a la administración de las empresas en su patrimonio, cuando al ejercer la profesión y no tener suficientes conocimientos brinde un mal desempeño, malas prácticas u asesoría al sujeto pasivo de la obligación tributaria y como resultado este se vea al pago de multas o sanciones de tipo penal.

El Código de Ética Profesional de Contadores Públicos y Auditores (2008). Establece en sus normas generales que el Contador Público y Auditor tiene obligaciones, es un profesional con pertinencia social que cuenta con los conocimientos teóricos y prácticos en contabilidad general, de costos, impuestos, auditoría, finanzas, entre otros, capacitándolos para elaborar, supervisar e interpretar información financiera

administrativa, facilitando la toma de decisiones de las entidades económicas de operaciones cada vez más complejas; orientados a una sólida ética profesional con valores morales, permitiéndole a su vez ser un ciudadano útil a la sociedad. Los informes de cualquier tipo emitidos por un Contador Público y Auditor amparados con su firma deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión. Al firmar los informes de cualquier tipo, el contador público será responsable de ellos en forma individual.

La labor ejercida por los contadores públicos tiene un marco de responsabilidades que deben cumplirse para que su trabajo sea llevado de manera satisfactoria. Los contadores públicos por excelencia son aquellos que ejercen su profesión de manera independiente, los auditores tienen como actividad principal emitir un dictamen para dar Fe pública, sobre los estados financieros de las empresas que los contratan a tales fines. Un contador público, ya sea por negligencia o complicidad, que emita una opinión diferente a lo que las circunstancias indican puede causar serios perjuicios a terceros que confían en su labor, lo cual podría generar graves consecuencias de muy diversa naturaleza. (Grisanti, 2014)

Fe pública, es la calidad que el Estado otorga a una serie de personas en virtud de la cual se consideran ciertos y veraces los hechos que reflejan, produciendo los efectos privilegiados que el Derecho les otorga (Wolters Kluwer, 2020).

2.1.1 El contador público y su responsabilidad.

Es de vital importancia que el Contador Público y Auditor adquiera valores con reglas de conducta a la actividad que desarrolla, capaz de aportar por medio de sus comportamientos, enseñanzas de la profesión, demostrando respeto por su trabajo, tiene obligaciones especiales con respecto a la ética, por ser responsables de la información que proporciona a los interesados, tanto internos como externos, el conocimiento y cumplimiento de estas normas es fundamental para lograr los objetivos. Responsabilidad del contador público en el ejercicio independiente de su profesión (Grisanti B., Andrés 2013).

Por el lado de la Administración Tributaria la responsabilidad del profesional se ve ligada a la captación adecuada de los tributos, la falta de conocimientos tributarios puede dar origen a una captación inadecuada de los mismo en detrimento de las finanzas del Estado.

El concepto de responsabilidad está definido por la Real Academia española así:

- a) “Cualidad responsable. Deuda, obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal.”
- b) “Cargo u obligación moral que resulta para alguien del posible yerro en cosa o asunto determinado.”
- c) “Capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para conocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente.”

El Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (2008). Menciona entre sus normas de ética los siguientes postulados:

Postulado VI: Secreto Profesional

“El Contador Público y Auditor tiene la obligación de guardar el secreto profesional y por lo tanto no revelar, datos o circunstancias de que tenga o hubiese tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión. Solamente estará obligado a revelar información de sus clientes o contratantes cuando exista orden de juez competente o lo establezca la ley respectiva.”

2.1.2 El Contador Público y Auditor en el sector Público y Privado.

El Código de Ética Profesional Capítulo V Artículo 44: “El Contador Público y Auditor que desempeñe un cargo en los sectores privado o público no debe de participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de ser deshonestos, indigno o

que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios de la cosa pública.”

Por la responsabilidad que tienen los usuarios externos de la información financiera, el Contador Público en los sectores público y privado debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad de aceptación general en Guatemala. En las declaraciones contables y financieras relacionadas con el desempeño de su labor, tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.

El Código de Ética Profesional Capítulo V, Artículo 45: “En las declaraciones contables y financieras relacionadas con el desempeño de su labor, tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.”

El Código de Ética Profesional Capítulo V, Artículo 47: “El Contador Público y Auditor que desempeñe un cargo en el sector público o privado solamente podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que preste sus servicios indicando el carácter del puesto que desempeñe.”

2.1.3 Responsabilidad criminal.

Según el Diccionario de la Academia española: La aneja a un acto u omisión penado por la ley y realizado por persona imputable, culpable o carente de excusa voluntaria. Se traduce en la aplicación de una pena; suele llevar consigo, de haber ocasionado daños o perjuicios, la responsabilidad civil que sea pertinente”.

Derecho Penal. Es la obligación de estar a las consecuencias jurídicas, predeterminadas por ley formal con carácter de orgánica, que el ordenamiento señala como consecuencia de la realización de un hecho, comisivo u omisivo, que reviste los

caracteres de punible. En suma, se trata de la consecuencia que sobre el sujeto produce la realización de una infracción criminal. Enciclopedia-jurídica.com (2020).

Para el estudio de la responsabilidad criminal debemos fijarnos en dos aspectos:

- A) El presupuesto de la responsabilidad criminal. Es el delito, grave o menos grave, o la falta cometidas por uno o varios sujetos. Se trata de un presupuesto necesario. Para que sea tal, el hecho punible debe reunir los elementos esenciales que lo constituyen y que integran su misma definición: ser una acción típicamente antijurídica y culpable castigada por la ley con una pena o medida de seguridad.
- B) El contenido de la responsabilidad criminal. Se trata del segundo aspecto necesario para el estudio de la misma. Es, primariamente, la efectiva imposición de la pena o medida de seguridad que el ordenamiento penal establece para la concreta infracción cometida. Ello sólo puede hacerse a través del proceso penal que, por ello, reviste el carácter de necesario.

2.1.4 Responsabilidad civil.

La que lleva consigo el resarcimiento de los riesgos causados y de los perjuicios provocados por uno mismo o un tercero, por el que debe responderse.

Es una obligación acumulable a lo penal. Toda persona criminalmente responsable de un delito o falta es también civilmente si del hecho se derivan daños y perjuicios.

Es una obligación contingente, esto quiere decir que puede no existir, porque puede haber delito del que no se origine daño o perjuicio. Enciclopedia-jurídica.com (2020).

Artículo 1645 Código Civil. Toda persona que cause daño o perjuicio a otra, sea intencionalmente, sea por descuido o imprudencia, está obligada a repararlo, salvo demuestre que el daño o perjuicio se produjo por culpa o negligencia inexcusable de la víctima.

2.1.5 Responsabilidad civil del contador público y auditor en el ejercicio profesional.

La responsabilidad del Contador Público tiene como un supuesto que haya firmado un contrato de prestación de servicios profesionales con un tercero. En este caso estamos ante una responsabilidad contractual, puesto que la misma se deriva del contrato de prestación de servicios profesionales suscritos entre el Contador Público y el tercero.

De acuerdo al Código Civil, quien no ejecuta sus obligaciones por culpa leve, culpa inexcusable o por dolo queda sujeto a la indemnización de daños y perjuicios. El Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (2008).

2.1.6 Culpa.

En el ámbito jurídico, al igual que negligencia, el término culpa supone según Francesco Carrara, la voluntaria omisión de diligencia en calcular consecuencias posibles y previsibles del propio hecho. Código Procesal Español de 1822.

2.1.7 Culpa Leve.

Actúa con culpa leve quien omite aquella actuación ordinaria exigida por la naturaleza de la obligación y que corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar; por ejemplo: No cerrar con llave objetos de valor.

2.1.8 Culpa Inexcusable.

Incorre en culpa inexcusable quien por negligencia grave no ejecuta la obligación, cualquier falta grave de una persona que produce un mal o daño.

2.1.9 Dolo.

En derecho, el dolo es la voluntad deliberada de cometer un delito a sabiendas de su ilicitud. En los actos jurídicos, el dolo implica la voluntad maliciosa de engañar a alguien o de incumplir una obligación contraída. En el derecho el término dolo se usa con significados diferentes. (Teoría del Delito Lic. José Gustavo Girón Talles 2013).

Procede con dolo quien deliberadamente no ejecuta la obligación.

Debemos señalar que civilmente los efectos del dolo se confrontaran los de la culpa inexcusable, de acuerdo a lo establecido en el Código Civil. Es una voluntad maliciosa que busca deslealmente en beneficio propio o el daño de otro realizar cualquier acto, valiéndose de sutilezas así también aprovechándose de la ignorancia ajena.

Debe indicarse que el Contador Público no responde por los daños y perjuicios resultantes de la inejecución de su obligación, o de su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso por causas no imputables (caso fortuito o de fuerza mayor), de acuerdo a lo dispuesto en el Código Civil.

2.2. Responsabilidad penal del contador.

En responsabilidad penal la sanción es la más frecuente, es la imposición de una pena, la cual se constituye por la privación de un bien jurídico de acuerdo al delito de que se trate, teniendo sanción penal una función punitiva y represiva. La rama del Derecho que se encarga de estudiar los delitos y las penas es el Derecho penal teniendo como principal instrumento legal al Código Penal. El Decreto legislativo de la ley penal tributaria regula el Delito de Defraudación Tributaria y describe el tipo de base, el tipo atenuado, el tipo gravado y el delito contable.

2.3 Definición de tributo.

La Real Academia Española lo define de la siguiente forma:

“Entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío o el súbdito al Estado para las cargas y atenciones públicas, ciertas cantidad de dinero o en especie, pagar algo al Estado”. (Española, 2014).

Nuestro Código Tributario guatemalteco Artículo 9 los define así: “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. (Guatemala C. d., 1991).

2.3.1 Características de los tributos.

Básicamente son prestaciones comúnmente en dinero, pecuniarias, obligatorias se exigen en virtud de leyes de una ley específicas que graban el hecho generador, son obligatorios o coactivos, son exigibles y su cumplimiento es sancionable, pues su fin es para el financiamiento del Estado, son de carácter público.

2.3.2 Clasificación de los tributos.

El Código Tributario en su Artículo 10 Clases de Tributos: Son Tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

El impuesto es la prestación de carácter obligatorio, comúnmente en dinero que establece el Estado. El Código Tributario en su artículo 11 Impuesto nos dice: Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Los impuestos a su vez, se clasifican en Directos e Indirectos. Los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación tributaria puesto que no lo puede recuperar de otras personas, el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto de Solidaridad entre otros; y los indirectos son los que sí se pueden trasladar afectando al consumidor final de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas quien lo recupera, como por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre Distribución del Petróleo IDP.

Arbitrio es el impuesto que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. Decreto 6-91 Artículo 12 Código Tributario (Centroamerica, 1991).

La 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 una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite para el contribuyente, el incremento del inmueble beneficiado. Artículo 13 Código Tributario Decreto 6-91.

2.3.3 El poder tributario del Estado.

Es la capacidad que tiene el Estado de crear de forma unilateral tributos para obtener coercitivamente prestaciones pecuniarias de los contribuyentes, así solicitar el cumplimiento de deberes formales necesarios para la recaudación, fiscalización y la administración esos recursos. Es la facultad jurídica que tiene el Estado para decretar impuestos, establecer contribuciones, y su medio de recaudación para sufragar el gasto público. El poder tributario es exclusivo del Estado, el cual es ejercido por medio del poder legislativo en cuanto a decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios, contribuciones y su derogación. Este poder lo establece la Constitución Política de la República en su Artículo 239 Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

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

En lo relativo a la aplicación de las leyes tributarias y proporcionar la infraestructura administrativa para su cumplimiento, es función del Poder Ejecutivo.

2.3.4 Concepto de la Obligación Tributaria.

La obligación tributaria constituye 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.

La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. Artículo 14. Concepto de la Obligación Tributaria Decreto 6-91 Código Tributario.

2.4 Delito tributario.

Es el incumplimiento por parte del contribuyente de las obligaciones legales, reglamentarias o administrativas, relativas a los tributos establecidos en el sistema y que acarrear sanciones para quien resulte responsable por dicho cumplimiento. Se encuentra dentro de este concepto “todo incumplimiento de una conducta exigida por las normas tributarias, tales como las referidas a la inscripción en los registros de la Administración Tributaria, emitir y exigir comprobantes de pago, presentar declaraciones y comunicaciones, permitir el control de la Administración Tributaria y pagar los tributos. Artículos 358 “A” Y 358 “B y 358 “C” Del Código Penal.

2.5 Delito Contable.

La ley Penal regula el delito contable Artículo 271 Código Penal. Cuando se produce en un momento anterior a la determinación del tributo y en consecuencia supone la alteración voluntaria en la determinación de los tributos, dificultando la labor de fiscalización de la Administración Tributaria, que considera delito contable los siguientes supuestos:

- Incumpla totalmente dicha obligación
- No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en tales libros y registros
- Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres, datos falsos en los mencionados libros y registros.
- Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

Como puede observarse, se trata de un tipo autónomo de la defraudación tributaria y se sanciona por el solo hecho de la conducta criminalizada, siempre y cuando el agente haya actuado con dolo (conciencia y voluntad), aun cuando no haya como resultado el dejar de pagar tributos.

Se señala que la pena privativa de libertad prevista para el delito contable no es menor a 2 ni mayor a 5 años. La pena prevista para el autor del delito, es la misma la que se aplica para el caso de los coautores, instigador y para el cómplice necesario.

2.5 Responsabilidad penal de profesionales.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece que la colegiación profesional es obligatoria y esta normada en el Decreto No. 72-2001, la misma tiene como fin la superación moral, científica, técnica, cultural, económica, y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio de acuerdo con las normas de esa ley.

Esta ley obliga a que los profesionales antes del inicio de actividades estén colegiados, de no hacerlo serán penalmente responsables por ejercer una profesión sin estar autorizados legalmente. Esta ley indica en su artículo 5, que para poder ejercer las profesiones universitarias es imprescindible estar colegiado activo, también indica que las personas individuales y jurídicas que soliciten los servicios de profesionales universitarios, les deben solicitar que acrediten tal extremo para dar validez al contrato, sin perjuicio de las responsabilidades penales y civiles en que puedan incurrir por tal incumplimiento.

El Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (2008). El artículo 30, de esa ley menciona que el colegio profesional que corresponda, pondrá en conocimiento de la autoridad correspondiente a quien se arrogare título académico o ejerza actos que competan a profesionales académicos, sin tener títulos o habilitación especial, o quien poseyendo título este inhabilitado temporal o definitivamente y en consecuencia este desautorizado para ejercer su profesión, de la misma forma se procederá contra el profesional que coopere o preste su nombre, sello o firma a personas no profesionales.

2.6 Responsabilidad del contador público y auditor ante su empleador.

La responsabilidad que el profesional dependiente adquiere ante su empleador está limitada por el contrato de trabajo que firmaron ambas partes, en las que se indica las responsabilidades, atribuciones y diligencias que el profesional debe desarrollar, actúa la misma forma actúa como profesional independiente, el profesional dependiente debe basarse en el código de ética profesional y legislación vigente para el desempeño de sus actividades, negándose a participar en actos deshonestos que afecten los intereses del Estado y que pretendan proporcionar información no adecuada a la realidad de la empresa a los usuarios de la información.

2.7 Código de Ética Profesional.

Las normas de ética profesional buscan normar el buen desempeño de los Contadores Públicos y se aplican a los miembros de los Colegios Profesionales del país.

Este código norma la conducta del Contador Público en el ejercicio de su función, cual fuera dependiente e independiente; así como también la conducta con sus colegas.

Dentro de las normas generales del ejercicio profesional menciona que el Contador Público deberá actuar con propiedad y buena fe, manteniendo el honor, la dignidad y la capacidad profesional, observando las reglas del código de ética profesional más elevadas en todos sus actos.

El Contador Público no podrá hacer declaraciones públicas en contra de la institución, ni participar de actos que sean lesivos a la profesión, no podrá expresar su opinión sobre sus informes financieros, refrendados con su firma. No podrá retener información de sus clientes sean libros o documentaciones, sea cual fuere la causa, por tratarse de una apropiación indebida.

El contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional, no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de los que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, excepto por las informaciones que obligan las disposiciones legales. El contador público en el desempeño de su función debe mantener independencia de criterio, no dejándose llevar por sentimientos, ni susceptibilidades ofreciendo así el mayor grado de objetividad e imparcialidad donde se desempeñe basándose en hechos debidamente comprobables en aplicación de los principios y las normas contables de contabilidad y de auditoria y también las técnicas contables aprobadas por la profesión en los congresos nacionales e internacionales. Debe tener independencia de criterio.

En cuanto a la relación entre colegas el contador público podrá asociarse con otros colegas para el ejercicio profesional, de acuerdo a los dispositivos vigentes; no pudiendo ser socio de más de una sociedad de contadores públicos.

El contador público deberá abstenerse de hacer juicios, de emitir opiniones o comentarios sobre la intervención profesional de otro colega.

El contador público en la docencia universitaria tiene la obligación de transmitir los conocimientos actualizados de la profesión y las normas de conducta preparados por el Código de Ética Profesional.

En si la responsabilidad es una calidad moral inherente a las personas, es considerada un valor digno de ejercer en todas las etapas de la vida. Y que al no medir o no estar conscientes de las consecuencias que pueda traer el no cumplimiento de las normas

tributarias le puede acarrear al profesional serios problemas de características tanto penales como civiles.

A continuación lo normado en el Código Tributario de Guatemala relacionada con la Responsabilidad del Contador Público y Auditor:

ARTÍCULO 82. Responsabilidad de los profesionales o técnicos. Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables.

ARTÍCULO 90. Prohibición de doble pena. -Non bis in idem-. Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. No obstante lo anterior, si el imputado efectúa el pago del impuesto defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

ARTÍCULO 95. Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones.

El presente artículo se aplicará en congruencia con lo que establecen los artículos 70, 82 y 90 de éste Código. En consecuencia, esta infracción será sometida siempre al conocimiento de juez competente del ramo penal.

2.8 Acuerdo.

Se refiere al Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante el cual se aprueban las disposiciones Administrativas sobre las funciones y

responsabilidades de los Peritos Contadores inscritos ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.9 Contabilidad.

Es un proceso que recoge y selecciona información económico-financiera relevante, la interpreta, la cuantifica y la registra, mostrando como producto final unos informes que sirven al usuario de los mismos la toma de decisiones. (Valiente, 2006).

2.10 Contador Público y Auditor.

Profesional Universitario, colegiado en su respectivo Colegio Profesional capacitado para temas contables y de auditoria. Es la persona que habiendo obtenido el título que lo acredita como tal, desempeña su trabajo en forma independiente, dependiente o en la Administración Tributaria, el cual debe desempeñar con integridad y libertad de criterio, esencial para que ejerza su profesión en cualquier circunstancia con rectitud, honestidad, equidad, justicia, dignidad y su actuar alcance confiabilidad. Superintendencia de Administración Tributaria SAT.

2.11 Contribuyente.

Persona individual o jurídica, obligada al pago de tributos, al cumplimiento de deberes formales y el pago de intereses y sanciones pecuniarias en su caso, de conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario Artículo 18 Sujeto pasivo de la obligación Tributaria. Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable.

2.12 Disposiciones normativas.

Conjunto de Normas jurídicas y de conducta que regulan la autorización, registro, funciones, obligaciones y sanciones a aplicarse a la Actividad de los Peritos Contadores inscritos ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.13 Registros contables.

Los libros de contabilidad, incluyendo los auxiliares, los rayados, formas, hojas, tarjetas, y cualquier otro documento generado en papel o cualquier otro medio electrónico, donde se asientan las operaciones efectuadas, hechos o documentos.

2.14 Principios fundamentales de la ética profesional.

El Contador Público y Auditor debe respetar el desenvolvimiento de sus funciones en cualquier medio en el que se desenvuelva, manteniendo un comportamiento de acuerdo a la ética profesional. En el Código de Ética IFAC (2018) encontramos los siguientes principios:

2.14.1 Competencia y diligencia profesional.

Mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.

2.14.2 Confidencialidad.

Respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.

2.14.3 Comportamiento profesional.

Cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.

2.15 Delito Penal.

“El delito como la razón de ser del Derecho Penal y como razón de la existencia de toda actividad punitiva del Estado, al igual que el mismo Derecho Penal, ha recibido diversas denominaciones a través de la evolución histórica de las ideas penales, atendiendo a que siempre ha sido una valoración jurídica, sujeta a las mutaciones que necesariamente conlleva la evolución de la sociedad; se sabe que en el Derecho más lejano, en el Antiguo Oriente: Persia, Israel, Grecia y la Roma primitiva, se consideró primeramente la valoración objetiva del delito, castigándolo en relación al daño causado, es decir tomando en cuenta el resultado dañoso producido, juzgando ingenuamente hasta las cosas inanimadas como las piedras. Fue en la culta Roma donde aparece por vez primera la valoración subjetiva del delito, es decir, juzgando la conducta antijurídica atendiendo a la intención (dolosa o culposa) del agente, como se regula actualmente en las legislaciones penales modernas.

La Enciclopedia Jurídica (2014) define el delito penal como: Conducta típica, antijurídica y culpable constitutiva de infracción penal. Eugenio Cuello Calón define el delito como una acción antijurídica, típica, culpable y sancionada con una pena. Luis RODRÍGUEZ MAN- ZANERA considera que delito es «la acción u omisión que castigan las leyes penales, es la conducta definida por la ley».

2.16 Delito civil y delito penal.

“En algunos sistemas jurídicos, como en el de Derecho romano, el de Argentina, el de Chile, o el de España, se distingue entre "delito civil" y "delito penal". El "delito civil" es el acto ilícito, ejecutado con intención de dañar a otros, mientras que constituye "cuasidelito civil" el acto negligente que causa daño. Fuenteseca, M (1997).

Los actos considerados como "delitos civiles" y "cuasidelitos civiles", pueden ser también "delito penal" si se encuentran tipificados y sancionados por la ley penal. Un "delito penal" no será, a la vez, "delito civil", si no ha causado daño; como tampoco un

"delito civil" será, a la vez, "delito penal", si la conducta no es prohibida por la ley penal." Zaffaroni Eugenio Raúl, Manual de Derecho Penal Parte General (1998).

“La responsabilidad civil se encuentra regulada en el Código Penal del artículo 112 al artículo 122. El artículo 112 establece que “Toda persona responsable penalmente de un delito o falta, lo es también civilmente”; lo cual significa que el órgano jurisdiccional al dictar el fallo y declarar la responsabilidad penal del sujeto activo por delito o falta, lo hará también sobre la responsabilidad civil nacida de estos. Sin embargo hay que dejar bien claro, que el juzgador penal tiene la obligación de hacer la declaratoria de la responsabilidad civil del condenado y fijar el monto de la misma, ordenando que ésta se haga efectiva durante los tres días después de estar firme y debidamente notificado el fallo, lo cual significa que el juez penal debe ejecutar la responsabilidad civil impuesta, ello quiere decir que si el condenado no lo hace, a la parte ofendida en el delito le queda la vía civil abierta, para que un órgano jurisdiccional del ramo civil, pueda ejecutarlo a instancia de la parte interesada y siempre que no prescriba su derecho.

En cuanto a su propia naturaleza jurídica, es motivo de debate en la doctrina lo relativo a si la responsabilidad civil proveniente del delito, es materia del campo del Derecho Penal, o si por el contrario es materia del campo del Derecho Civil.

2.17 Delito de estafa mediante información contable.

Los Contadores Públicos y Auditores que en el ejercicio de sus funciones, certifiquen o dictaminen sobre datos contables deben de hacerlo con mucha diligencia profesional, ya que al determinarse que los datos contenidos en un Estado Financiero son inexactos, ya sea porque no son proporcionados correctamente o porque las cifras reportadas no tienen sustento, nos encontramos con un documento revestido de falsedad, lo cual constituye delito en el momento que estos pretenden aparentar ser verdaderos.

El Código Penal Decreto 17-73 Del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 271 lo define: “Comete el delito de estafa mediante informaciones contables, el

auditor, perito contador, experto, director, gerente, ejecutivo, representante, intendente, liquidador, administrador, funcionario o empleado de entidades mercantiles, bancarias, sociedades o cooperativas, que en sus dictámenes o comunicaciones al público, firmen o certifiquen informes, memorias o proposiciones, inventarios, integraciones, estados contables o financieros, y consignen datos contrarios a la verdad o a la realidad o fueren simulados con el ánimo de defraudar al público o al Estado.

Los responsables, serán sancionados con prisión inconvertible de uno a seis años y multa de cinco mil a diez mil quetzales.

De la misma forma serán sancionados quienes realicen estos actos con el fin de atraer inversiones o aparentar una situación económica o financiera que no se tiene.

Si los responsables fueren auditores o peritos contadores, además de la sanción antes señalada, quedarán inhabilitados por el plazo que dure la condena y si fueren reincidentes quedarán inhabilitados de por vida.”

2.18 Delito de falsedad material.

Es la alteración de un documento aparentando ser verdadero. Consiste en la alteración o creación, total o parcial, de un documento, atentándose contra la genuinidad o legitimidad de ese documento, aunque no a su veracidad.”

La falsificación debe estudiarse en los hechos que la constituyen y en sus resultados, lo mismo que en la intención que anima el acto. La falsificación es el medio empleado para la consecución del fin.

El Código Penal, Decreto 17-73 Del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 321 “Quien, hiciere en todo o en parte, un documento público falso, o alterare uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años.”

2.19 Delito de falsedad ideológica.

Se encuentra en un acto exteriormente verdadero cuando contiene declaraciones mendaces; y se llama ideológica precisamente porque el documento no es falso en sus condiciones esenciales, pero si son falsas las ideas que en él se afirman como verdaderas.

Consiste en la aseveración de lo que no es verídico, aunque el documento sea legítimo, falta la veracidad, pero no la legitimidad.

El Código Penal Decreto 17-73 Del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 322 “Quien, con motivo del otorgamiento, autorización o formalización de un documento público, insertare o hiciere insertar declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años”.

2.20 Casos especiales de defraudación tributaria.

Cuando una empresa mercantil es dirigida por un representante legal, que anualmente entrega a los socios, los resultados del año de labores y juntamente con ello la repartición de utilidades, esta actividad puede verse afectada por la existencia de una doble contabilidad con el fin de engañar y defraudar en su patrimonio a los socios, que aceptan como válida la información que un auditor respalda como buena, por estar “apegada” a principios contables. Con lo anterior no solo se defrauda el patrimonio de los socios, sino también el del fisco, nuestro ordenamiento jurídico declara como delito la doble contabilidad:

Al respecto el Código Penal Decreto 17-73 Del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 358 “B”: “Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

1. Quien utilice mercancías, objeto o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la

exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.

2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.
3. Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público. Quien utilice en forma indebida, destruya o adultere sellos, timbres, precintos y otros medios de control tributario.
4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciera en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio”.

Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario:
En la Sección Sexta: Infracciones cometidas por profesionales o técnicos. “Artículo 95. Responsabilidad. Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones

tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones. El presente artículo se aplicará en congruencia con lo que establecen los artículos 70, 82 y 90. En consecuencia, esta infracción será sometida siempre al conocimiento de juez competente del ramo penal.”

Al derecho le interesa conocer la relación entre los hechos y la persona se presume es responsable y exige la existencia varios presupuestas en la norma, inicia delimitando a los posibles sujetos activos de la acción “Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias” y a la vez señala quien el sujeto pasivo de la acción que es el contribuyente, por tratase de tributos.

Para tener un conocimiento más amplio, se detallan textualmente los artículos del Decreto Número 6-91 del Código Tributario, que se aplicarán en relación con el artículo anterior.

Artículo 70. Competencia. Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del Impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal. El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.

Debemos de entender por competencia la facultad que tienen los tribunales o los jueces de ejercer la jurisdicción en asuntos determinados, atendiendo a la clasificación que la doctrina y la misma norma hacen, como lo son: el territorio, la materia que en este caso es penal y por último atendiendo a la gravedad del delito, Ejemplo: Juzgado de paz

penal, Juzgados de primera instancia penal narcoactividad y delitos contra el ambiente, etc.

ARTICULO 82. Responsabilidad de los profesionales o técnicos. Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables.

La norma hace claramente la referencia del momento exacto en que se da la comisión del supuesto jurídico: “emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares”, la comisión del delito tipificado en la norma antes indicada, requiere la materialización del hecho que ante la verificación “de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables”, permitirán tener una referencia de la posible intención del sujeto que la norma refiere.

ARTICULO 90. Prohibición de doble pena -Non bis in idem-. Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente, sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.”

2.21 Delito de manipulación de información.

El término delitos relacionados con las computadoras se define como cualquier comportamiento antijurídico, no ético o no autorizado, relacionado con el procesado automático de datos y/o transmisiones de datos.

Si se tiene en cuenta que los sistemas informáticos, pueden entregar datos e informaciones sobre miles de personas, naturales y jurídicas, en aspectos tan fundamentales para el normal desarrollo y funcionamiento de diversas actividades como bancarias, financieras, tributarias, previsionales y de identificación de las personas. Los

usos informáticos en la contabilización de los movimientos diarios, le permite al auditor la manipulación de la información y la que puede dar como resultado la defraudación del patrimonio, lo cual es un delito.

Al respecto el Código Penal en el Artículo 274.-“E” Manipulación de información. “Se impondrá prisión de uno a cinco años y multa de quinientos a tres mil quetzales, al que utilizare registros informáticos o programas de computación para ocultar, alterar o distorsionar información requerida para una actividad comercial, para el cumplimiento de una obligación respecto al Estado o para ocultar, falsear o alterar los estados contables o la situación patrimonial de una persona física o jurídica.”

2.22 Delitos Conexos.

Estos tipos de delitos ocurren mediante su comisión en delitos de orden tributario, para defraudar a la Administración Tributaria, se cometen paralelamente a la comisión de un delito tributario, existiendo un delito dentro de un mismo hecho, su prioridad es defraudar al Estado mediante la evasión dolosa del pago de las obligaciones tributarias. Decreto Número 17-73 Código Penal Artículos 69 y 70. Entre los delitos más comunes tenemos:

- Falsedad material: La cual consiste en documentos falsos o alteración de uno verdadero. De tal forma que con ese proceder se cause perjuicio.
- Falsedad ideológica: Este delito se comete cuando con motivo de otorgamiento, autorización o formalización de un documento público, se insertare o se hiciera declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento pueda probar, de modo que pueda resultar perjuicio.
- Falsificación de documentos privados: Este delito consiste en realizar falsificaciones relativas a la falsedad material o ideológica en documentos privados.
- Uso de documentos falsificados: Consiste en hacer uso de documentos irreales, alterados, a sabiendas de su origen y falsedad si haber intervenido en su falsificación.

- Cohecho pasivo: Delito que comete el funcionario o empleado público, participar en la aceptación intermedia de cualquier cosa, ofrecimiento o promesa por realizar un acto relativo al ejercicio de su cargo o empleo o por abstenerse de un acto que debiera practicar.
- Cohecho activos: Delito que cometen las personas con dádivas, presentes, ofrecimientos o promesas, intentan cohechar a funcionarios o empleados públicos.
- Perjurio: Este delito lo comete quién, ante autoridad competente, jurare decir verdad y faltare a ella con malicia.

2.23 Ley de Actualización Tributaria.

Según el Decreto Número 10-2012 en su Libro I, El Impuesto Sobre la Renta contenido en el Libro I de esta Ley, el cual entro en vigencia el uno de enero del año dos mil trece. Establece el Impuesto Sobre la Renta, su establecimiento general del Impuesto y su objeto, especifica sus categorías de rentas según su procedencia, su ámbito de aplicación, rentas de fuentes guatemaltecas, rentas del trabajo, rentas de capital y ganancias de capital entre otras fuentes generadoras de rentas afectas. Cabe mencionar que textualmente indica:

Artículo 1. Objeto. Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.

El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro. (Libro I LAT)

Artículo 2. Categorías de rentas según su procedencia.

Se gravan las siguientes rentas según su procedencia:

1. Las rentas de las actividades lucrativas
2. Las rentas del trabajo
3. Las rentas del capital y las ganancias de capital.

Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro.

Las rentas obtenidas por los contribuyentes y no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro.

2.24 Simulación.

Es una declaración ficticia de voluntad, con la anuencia de ambas partes y buscando, generalmente, fingir actos o contratos con el fin de perjudicar a un tercero. Representar una cosa, fingiendo lo que no es.

2.25 Ocultación.

Esconder, tapar, disfrazar, callar inadvertidamente, ocultar o no declarar hechos generadores, cuando se elaboran y presentan declaraciones con el objeto de no pagar o pagar menos impuestos, ocultar o no declarar ingresos al no emitir facturas por ventas o servicios prestados, emitir facturas por un monto menor al realmente vendido.

2.26 Maniobra.

Artificio y manejo con que uno invierte en un negocio. Maniobrar la información en declaraciones al momento de determinar la obligación tributaria, de tal forma que los libros exigidos por las leyes tributarias y los libros de contabilidad, no concuerden con dichas declaraciones.

2.26 Ardid.

Artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento. En materia tributaria representa una cosa irreal u oculta una verdadera, utilizando algún artificio hábilmente diseñado para hacerlo simulando eventos económicos irreales

como: costos y gastos, mediante la elaboración o utilización de documentación falsa o de dudosa procedencia. Simular ingresos inferiores a los reales para obtener algún beneficio establecido. Simular operaciones de exportación mediante falsificación de pólizas etc.

3. METODOLOGÍA.

3.1 Planteamiento del problema.

El Contador Público y Auditor es responsable por las posiciones fiscales que decida asumir por lo que, es de vital importancia que se puedan diagnosticar y determinar los Riesgos Legales de Tipo Penal en el ámbito tributario en que puede incurrir un Contador Público y Auditor en la emisión de su Informe de Auditoría, al no demostrar la base y determinación correcta del Impuesto Sobre la Renta, dada su responsabilidad profesional en la comisión de un delito tributario tipificado, que está ligado a la asesoría que brinda a la empresa donde se desempeña, desde el punto de vista penal y fiscal.

El Contador Público y Auditor es el encargado de evaluar y determinar la base imponible de las personas naturales y jurídicas residentes en Guatemala que realizan actividades afectas y están sujetas al Impuesto Sobre la Renta. Dado su papel dentro de este proceso, es importante evaluar la base del cálculo para la aplicación correctamente con el cálculo de la base imponible y los impuestos relacionados, para evitar incurrir en responsabilidades de tipo penal, civil, profesional ante la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala y su responsabilidad se limita bajo los acuerdos de los términos de la contratación.

Por tanto, la incorrecta elaboración de un informe emitido por un Contador Público y Auditor, que no cumpla con la determinación correcta del ISR, puede ocasionar efectos legales de tipo penal tanto, para el profesional en su función de asesor tributario, como para la empresa que es la encargada de realizar el pago de impuestos al Estado.

El proceso penal tributario es una relación jurídica cuyos poderes, derechos, obligaciones y facultades, producen efectos jurídicos que superan una incertidumbre en la presunción de un delito del orden tributario, por lo cual debe solucionarse en el orden jurídico tributario. En consecuencia el procedimiento penal tributario debe ser un sistema de procedimiento criminal que garantice los intereses de la sociedad, en la

misma forma que, que sea justo y que garantice los derechos constitucionales del acusado/a al mismo tiempo que inspire temor a los enemigos del orden jurídico tributario establecido y que todo garantice el procedimiento legal vigente con apego al sistema de justicia.

3.2 Propósito del trabajo de investigación.

El presente informe consiste en la elaboración de una guía que muestre los aspectos que regulan la actividad profesional del Contador Público y Auditor en el desarrollo de su profesión y los diferentes riesgos y sanciones legales desde el punto de vista penal en el ámbito tributario en que, puede incurrir derivado de su labor en la República de Guatemala.

3.3 Justificación del trabajo de investigación.

La importancia de investigar sobre los riesgos legales tipificados como delitos penales tributarios en los que puede incurrir un Contador Público y Auditor al emitir un Informe de Auditoría que no demuestre la determinación correcta del Impuesto Sobre la Renta, radica principalmente, en que, esta profesión no solo abarca el análisis de los Estados Financieros de la empresa, sino también, incluye la responsabilidad de emitir una conclusión sobre el control y determinación de las obligaciones tributarias de la empresa, donde tenga a fin prestar sus servicios profesionales.

También se debe considerar que en la actualidad, la Superintendencia de Administración Tributaria ha intensificado sus acciones y controles tendientes a incrementar la recaudación tributaria, lo cual implica que ha incrementado su labor de fiscalización a las empresas para garantizar que cumplen con la ley de tributación.

Por lo anterior, es importante que el Contador Público y Auditor utilice las distintas herramientas de su profesión para garantizar que la empresa en donde presta sus servicios, cumpla con las obligaciones establecidas en la ley.

Por lo expuesto, resulta necesario que todos los profesionales conozcan la aplicación correcta de las leyes en el tiempo de su vigencia a efecto de evitar sanciones penales, así como otras que afectan al desarrollo profesional de acuerdo a lo establecido en el Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos y Auditores, las que dada la gravedad del ilícito cometido, pueden ir desde la suspensión, inhabilitación temporal o inhabilitación de por vida para el ejercicio de su profesión.

3.4 Objetivos del trabajo de investigación.

3.4.1 Objetivo general.

Determinar los tipos de riesgos legales de tipo penal en que puede incurrir un contador público y auditor al emitir un Informe de Auditoría que no demuestre la determinación correcta del Impuestos Sobre la Renta, puesto que dichos riesgos van a depender de su desenvolvimiento al ejercer la profesión y el conocimiento y aplicación de la normativa legal vigente.

3.4.2 Objetivos específicos.

1. Determinar los distintos riesgos legales de tipo penal en el ámbito tributario que tiene el contador público y auditor al encontrarse en el ejercicio de sus funciones.
2. Establecer si el contador público y auditor, ha sido capacitado acerca de los riesgos legales de tipo penal en que incurre en el ejercicio de su profesión.
3. Determinar el alcance y las limitaciones de la responsabilidad que asume el Contador Público en su calidad como asesor tributario y las diferentes características que dicha responsabilidad adquiere dependiendo las circunstancias para determinar las bases fiscales sujetas a impuestos.

3.5 Diseño, técnicas, métodos e instrumentos.

A continuación se presentan los métodos, técnicas e instrumentos que fueron necesarios para llevar a cabo el trabajo de investigación.

3.5.1 Recursos empleados.

3.5.1.1 Humanos.

Fue el recurso más valioso que se empleó para el desarrollo de mi investigación:

- Docente Supervisor
- Auxiliar de Docente Supervisor
- Estudiante a cargo de la investigación
- Personal con amplio estudio en la materia penal, fiscal y tributario

3.5.1.2 Físicos e informáticos.

En el desarrollo de la investigación se utilizaron instalaciones propias con el equipo tecnológico adecuado para tener acceso a internet y plataformas en línea para recopilar la información, paquetes informáticos: Power Point, Excel, Procesadores de Texto y de correos electrónicos. Los cuales fueron:

- 2 computadoras
- 1 impresora multifuncional
- Calculadora
- Vehículo

3.5.1.3 Financieros.

Fueron los recursos que se consideraron desde el inicio de la investigación como insumos en su desarrollo, investigación, análisis de resultados y en la preparación de la emisión del informe final se detallan a continuación:

▪ Papelería y útiles	Q250.00
▪ Cartuchos para impresora	Q160.00
▪ Combustible	Q800.00
▪ Energía eléctrica	Q250.00
▪ Servicio de Internet	Q499.00
▪ Servicio de Mensajería	<u>Q150.00</u>
▪ TOTAL	Q2,109.00

3.5.2 Sujetos del trabajo de investigación.

El Contador Público y Auditor en su papel de profesional que tiene incidencia directa en la determinación de la base imponible y de los impuestos a pagar por personas individuales y empresas.

3.5.3 Objeto del trabajo de investigación.

Informes de auditoría que no demuestre la determinación correcta del impuesto sobre la renta.

3.5.4 Período a investigar.

La investigación abarcará el período fiscal comprendido entre el 01 de enero al 30 de junio de 2020.

3.5.5 Lugar de realización de la investigación.

La investigación se realizará en la Ciudad Capital del Departamento de Guatemala.

3.5.6 Diseño utilizado.

El diseño de la investigación será de tipo transversal exploratorio, en el cual no se definirán hipótesis ni se establecerá universo y muestra, sino que se realizará una investigación documental para describir los distintos riesgos de tipo penal relacionados con la profesión del Contador Público y Auditor y sus consecuencias.

3.5.7 Técnicas de investigación aplicadas.

Las técnicas de investigación documental y de campo aplicadas en la presente investigación fueron:

3.5.7.1 Técnicas de Investigación Documental.

Se aplicó la técnica de investigación documental mediante la recopilación de información a través de textos, especialmente la legislación aplicable. También se utilizaron las técnicas de lectura y análisis de información.

3.5.8 Instrumentos.

- Fichas bibliográficas: Se utilizaron para clasificar la información documental recopilada sobre los riesgos en que incurren los contadores públicos y auditores en el desarrollo de su trabajo.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS.

Los contadores públicos opinan sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros y no sobre la exactitud de las mismas.

El contador público independiente recaba y evalúa evidencia de auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros dan un punto de vista fehaciente y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo significativo, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

El concepto de seguridad razonable acepta que hay un riesgo de que la opinión de auditoría no sea apropiada, siendo inevitable que siempre exista algún grado de riesgo de auditoría en todo trabajo de esta naturaleza que se realice, buscando reducir el mismo mediante la obtención de evidencia comprobatoria suficiente y competente que respalde las aserciones de las cifras de los estados financieros.

El riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada, cuando los estados financieros están presentados erróneamente, en una forma de importancia relativa se conoce como “riesgo de auditoría” la materialidad en la auditoría debe entenderse como la magnitud de una omisión o error de información financiera, hace probable que el juicio de una persona razonable que confiara en esa información, se habría cambiado o se vería influido por la omisión o el error.

Su responsabilidad se limita bajo los acuerdos de los términos de la contratación que fueron pactados al inicio de la aceptación del servicio de auditoría y la propuesta del desarrollo del trabajo se deben especificar en los acuerdos de responsabilidades que se contraten. En ella se plasma el objetivo del servicio, el alcance del trabajo, el plan de trabajo, los pasos previos de la auditoría, el examen de Estados Financieros, la evaluación de los procedimientos, información evidente, la metodología y el producto final de la auditoría, el plazo de la ejecución de la contratación de servicios y el contrato del mismo.

4.1 Ámbito y situación actual.

Los contadores públicos y auditores colegiados activos que desempeñan su labor de manera independiente y/o en relación de dependencia en Guatemala opinan sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros y no sobre la exactitud de las mismas. Su responsabilidad es amplia en el ámbito tributario ya que tiene la obligación de reparar patrimonialmente el daño que haya causado por el impuesto mal determinado y las bases de cálculo realizadas que originaron el pago incorrecto al sujeto activo y las responsabilidades que haya sufrido a consecuencia de la actividad que realiza, si se hace bajo una relación de dependencia o bajo una actividad independiente de la profesión. Sea cual fuere el ámbito de desempeño profesional tendrá responsabilidades por los delitos penales, tributarios y civiles que ocasionaré por sus actos en el desarrollo de su trabajo al emitir su informe de auditoría como base de cálculo para la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

Todo trabajo realizado por el contador público y auditor se halla subordinado al orden jurídico y su incumplimiento en la determinación de la obligación tributaria ya sea por intención, negligencia, o por imprudencia dependiendo la situación en caso concreto que se trate tiene su imputación legal.

En Guatemala existen casos de errores en la determinación incorrecta del Impuesto Sobre la Renta alguno de ellos con dolo y otros de tipo culposo como la evasión fiscal y la elusión fiscal.

La evasión fiscal existe de forma legal e ilegal. No toda acción tomada para reducir el pago de impuestos constituye evasión, este tipo de conducta es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público.

La evasión legal: Corresponde a la falta de pagos usando los vacíos legales que existen en la ley sin que constituyan falta o delito. Para corregirla se requiere modificar la legislación y homogenizar el sistema tributario.

La evasión ilegal: Es el incumplimiento deliberado u omisión en la declaración y pago de las obligaciones tributarias estipuladas en la legislación tributaria. Comprende de la aplicación de norma que va desde la sanción, en este caso haber cometido una falta, a la denuncia penal en el caso de tratarse de un delito y cárcel en el caso de defraudación fiscal.

La elusión es una figura en donde el contribuyente, aprovecha los vacíos legales de la norma abusando de las formas jurídicas de derecho tributario, elige una vía alterna que no es la adecuada para con ello evitar que surja a la vida la obligación tributaria; en este caso el contribuyente actúa en el límite de la legalidad; sin embargo sus actuaciones aun siendo legales, contradicen el espíritu de la norma. La elusión consiste en el aprovechamiento de las lagunas legales o errores de la norma para evitar la carga tributaria.

Así mismo derivado de la comisión de los delitos que puedan tipificarse a un contador público también existen Garantías Constitucionales a observarse en el proceso penal, pues existen varios derechos inherentes a la persona, cuya observancia es de carácter coercitivo. Entre ellos se pueden mencionar:

Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 6. Detención Legal. Ninguna persona puede ser detenida o presa si no por causa de delito o falta en virtud de orden librada con apego a la ley por autoridad judicial competente. Se exceptúan los casos flagrante de delito o falta. Los detenidos deberán ser puestos a disposición de la autoridad judicial competente en un plazo que no exceda de seis horas, y no podrán quedar sujetos a ninguna otra autoridad.

El funcionario, o agente de la autoridad que infrinja lo dispuesto en este artículo será sancionado conforme a la ley, y los tribunales, de oficio, iniciaran el proceso correspondiente.

La estructura constitucional del proceso penal tributario guatemalteco se inicia con esta garantía, para garantizar cualquier detención con apego a derecho.

Derecho de defensa

Decreto 2-89 Ley del Organismo Judicial Artículo 16. Debido proceso. Es inviolable la defensa de la persona y sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado y privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente.

Esta garantía establece la defensa de la persona y sus derechos son inviolables.

Por razones de protección a los derechos individuales, el texto constitucional y el propio Código Penal establecen el procedimiento para limitar o coartar criterios arbitrarios, que puedan vincular a las personas con hechos punibles inexistentes. La presunción de inocencia establece que toda persona es inocente, mientras no se demuestre lo contrario en sentencia, el detenido y su abogado tienen derecho a conocer personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales de forma inmediata sin reserva alguna. También existe el principio de irretroactividad de la ley, es decir que si un hecho no se ha previsto por la ley penal tributaria como delito, entonces no puede procederse en contra de su autor, debido a que los hechos no están tipificados como delitos y tampoco puede ser condenado a penas diferentes de las establecidas por la ley. El principio de legalidad el cual establece que no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penados por la ley anterior a su perpetración, siendo este el principio sobre el cual gira toda la estructura del derecho penal tributario si un hecho no está determinado como delito no puede considerarse como tal con lo cual se protege a la persona contra la arbitrariedad de los jueces, ya que éstos tienen limitado su campo de acción al circunscribirse a los hechos que la propia ley señala como delitos.

4.2 Proceso y operatividad del Impuesto sobre la Renta en Guatemala.

El Impuesto Sobre la Renta, Libro I Decreto 10-2012 de la legislación guatemalteca se basa en el principio de territorialidad significa que todos los impuestos son aplicables a

las actividades desarrolladas en el territorio nacional, el Impuesto sobre la Renta también denominado ISR, es el impuesto directo que se aplica en Guatemala a la renta que obtenga toda entidad proveniente de la inversión de capital, del trabajo o la combinación de ambos. Aplica a toda clase de persona individual o jurídica, nacional o extranjera, residente o no en el país que realicen actividades gravadas conforme la ley existen dos regímenes:

- Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas y´
- Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

4.3 Propuesta de guía de riesgos de tipo penal en el ámbito tributario para el Contador Público y Auditor.

El ejercicio de la contaduría pública y auditoría es una actividad profesional de gran importancia por la confianza pública que su labor proporciona a la información contenida en los estados financieros de las empresas sujetas a un examen mediante auditorías, estados financieros de las empresas sujetas a un examen mediante auditorías. La credibilidad es el valor agregado que todo contador público rinde después de su evaluación e informe sobre la razonabilidad de los mismos. En caso que se realice de una manera inadecuada la evaluación para determinar las bases fiscales para el cálculo del impuesto sobre la renta por falta de experiencia, conocimiento y/o aplicación de la norma legal por negligencia provocará consecuencias negativas de diferente naturaleza.

El procedimiento penal tributario guatemalteco se caracteriza por llevarse bajo el sistema acusatorio con las características de la materia que se trate, el sistema acusatorio obliga al juez a decidir un litigio penal, basado a los resultados de la investigación y acusación pública o privada hecha por el Ministerio Público mantenido con el defensor del sindicado de delito y se caracteriza por la marcada protección de los derechos individuales y libertad a la persona, el cual tiene aplicación en Guatemala. Los principios que regulan a este sistema acusatorio son la oralidad, por ser a través de un juicio oral, a viva voz y ante el juez o tribunal que conoce el litigio, la publicidad porque

se ventila en forma pública y el contradictorio debido a que existe controversia entre las partes.

El Estado por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria ejercita su función fiscalizadora que le corresponde determinando la existencia de errores e irregularidades para determinar la base de cálculo de los impuestos y el adecuado cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, basado en el examen y revisión de la documentación que se estime conveniente. Así mismo los medios de prueba que no sean documentales, pues debido al tipo de delito que se le impute y/o persigue que todo debe estar debidamente sustentado con documentos y su soporte contable correspondiente para que exista la deducibilidad del gasto y que cumpla con las reglas de valoración indicadas en la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 y su reglamento. Debiendo lograr un equilibrio en la formación de procesos en la actividad administrativa de la Administración Tributaria en el cobro y fiscalización de los tributos y la debida protección de los particulares, en contra de la arbitrariedad de la administración pública.

Una característica básica en la función fiscalizadora de la Administración Tributaria es la existencia de un hecho constitutivo de delito y el perjuicio ocasionado a la recaudación impositiva por la inadecuada determinación de la obligación tributaria. La contabilidad, la aplicación de decisiones administrativas y la falta de aplicación de normativas legales no siempre pueden ser detectadas, existen diversidad de dificultades y la pericia se adquiere con la experiencia llevada a cabo.

Un contador público y auditor que acredite la especialidad de gestión tributaria y demás materias tributarias experto en este sentido deberá evaluar la calidad de los trabajos e informes de los cuales será responsable por los resultados que emita. Para evitar a toda costa un procedimiento penal y que su trabajo lo realice de la mejor manera con dedicación, profesionalismo y objetividad, minimizando así cualquier riesgo que se le pueda imputar.

Por lo anterior, la propuesta de la presente investigación es una **Guía de Riesgos de Legales de tipo Penal aplicables al Trabajo Profesional del Contador Público y Auditor en la emisión de su Informe de Impuesto Sobre la Renta**, que presente de forma clara y concisa, las distintas leyes, reglamentos y códigos que aplican al desempeño de su labor profesional, indicando las posibles sanciones y consecuencias de su no cumplimiento específicamente en el ámbito penal y sanciones aplicables por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores.

La Guía propuesta se muestra a continuación:

GUÍA DE RIESGOS LEGALES DE TIPO PENAL APLICABLES AL TRABAJO PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA EMISIÓN DE SU INFORME DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

BASE LEGAL	DESCRIPCIÓN DE LA NORMATIVA	CAUSAS, CONSECUENCIAS, FALTAS	RECOMENDACIONES	TIPO DE DELITO	SANCIÓN PENAL	SANCIONES ECONÓMICAS U OTRAS
Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012	Artículo 21. Costos y gastos deducibles. Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.	<p>La ausencia de verificación de los techos fijados por la ley para ser deducibles.</p> <p>En el caso de la verificación de salarios el no indagar sobre los familiares del dueño o socio de la institución o cualquier línea directa de consanguinidad, crea una posibilidad de deducirlos sin ser establecer los límites fijados por la Ley.</p> <p>Los límites a los gastos deducibles establecidos en este artículo, no son reglas de valoración.</p> <p>La falta de verificación que los gastos</p>	<p>Se recomienda las deducciones máximas permitidas por los sueldos a los socios o consejeros de sociedades, cónyuges, así como parientes se limita a un monto del 10% sobre la renta bruta.</p> <p>Las reservas por prestaciones laborales del 8.33% de las remuneraciones anuales.</p> <p>La reserva para cuentas incobrables 3% operaciones que se originen del giro habitual.</p> <p>Las donaciones no deben exceder el 5% de la renta bruta ni un monto máximo de Q.500,000.00 anuales.</p> <p>La deducción por</p>	Defraudación Tributaria. Artículo 358 "A" Defraudación Tributaria Código Penal	El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.	Multa equivalente al impuesto omitido. Si fuere cometido por persona extranjera se le impondrá la pena de expulsión del territorio nacional, inmediatamente después que haya cumplido aquellas.

BASE LEGAL	DESCRIPCIÓN DE LA NORMATIVA	CAUSAS, CONSECUENCIAS, FALTAS	RECOMENDACIONES	TIPO DE DELITO	SANCIÓN PENAL	SANCIONES ECONÓMICAS U OTRAS
		<p>específicos sean del origen de la actividad de la entidad.</p>	<p>honorarios, comisiones, o pagos de servicios profesionales no debe exceder el 5% de la renta bruta.</p> <p>Viáticos comprobables, el monto total de estas deducciones no deberán exceder el 3% de la renta bruta.</p> <p>La deducción por regalías no puede exceder del 5% de la renta bruta y debe probarse el derecho de regalía por medio del contrato que establezca el monto y las condiciones de pago del beneficiario.</p>			
<p>Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012</p>	<p>Artículo 23. Costos y gastos no deducibles. Las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los</p>	<p>Una pobre o inadecuada revisión a los gastos originados propios de la actividad de su giro habitual.</p> <p>La ausencia de registros de costos y gastos de las rentas afectas y de las rentas</p>	<p>Revisar los costos y gastos no deducibles de las rentas afectas y de las rentas exentas por separado para poder cuantificarlas. Verificar los mecanismos de control fiscal. Se recomienda evaluar la documentación de respaldo que</p>	<p>Casos especiales de defraudación. Artículo 358 "B" Código Penal</p>	<p>El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con</p>	<p>Multa equivalente al impuesto omitido / defraudado y si fuera persona extranjera se le impondrá además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional,</p>

BASE LEGAL	DESCRIPCIÓN DE LA NORMATIVA	CAUSAS, CONSECUENCIAS, FALTAS	RECOMENDACIONES	TIPO DE DELITO	SANCIÓN PENAL	SANCIONES ECONÓMICAS U OTRAS
	<p>costos y gastos siguientes: a) Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada.</p>	<p>exentas a fin de deducir únicamente los que se refieren a operaciones gravadas.</p> <p>Destrucción o descomposición de bienes, para ser aceptados como pérdidas deducibles deberán ser comprobadas por la intervención de un auditor de SAT quién juntamente con el contribuyente o representante suscribirán el acta en que se en la que se hará constar el detalle de los bienes afectados.</p>	<p>corresponde y que pertenezcan al período que se liquida.</p> <p>Se debe mantener conciliación entre sus registros contables y la declaración anual.</p> <p>Verificaciones de actas notariales por robo, perdidas oh destrucciones realizadas durante el período o caso fortuito, se debe documentar los mismos por medio de dictamen de expertos cuando proceda y otros documentos en los cuales consta el hecho.</p> <p>Verificar denuncias presentadas a fiscalías o tribunales correspondientes.</p> <p>Verificar su registro oportuno de los mismos en la fecha que se produzcan y no al final del ejercicio.</p>		<p>relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.</p>	<p>que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.</p>

BASE LEGAL	DESCRIPCIÓN DE LA NORMATIVA	CAUSAS, CONSECUENCIAS, FALTAS	RECOMENDACIONES	TIPO DE DELITO	SANCIÓN PENAL	SANCIONES ECONÓMICAS U OTRAS
Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012	<p>Artículo 12. Contribuyentes del impuesto. Son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país que obtengan rentas afectas en este título.</p>	<p>Una inadecuada planeación fiscal puede dar origen a la Evasión o Elusión Fiscal.</p>	<p>Preparación y capacitación del sistema legal vigente, previo a la realización de Servicios de Auditorias y amplio conocimiento de las Leyes tributarias aplicables al trabajo profesional que será sujeto a revisión.</p> <p>Se recomienda que el auditor cuente con la experiencia necesario para la revisión y alcance de su trabajo profesional.</p>	<p>Apropiación Indevida de Tributos. Artículo 358 "C" Código Penal</p>	<p>Prisión de uno a seis años</p>	<p>Prisión de uno a seis años que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado.</p> <p>Si el delito fuere cometido por gerentes, administradores, funcionarios o representantes legales en beneficio de está además de la sanción aplicable se impondrá una multa equivalente al monto del impuesto no enterado y en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio de forma definitiva. Y la expulsión del territorio nacional al cumplir su condena si fuere extranjero.</p>

BASE LEGAL	DESCRIPCIÓN DE LA NORMATIVA	CAUSAS, CONSECUENCIAS, FALTAS	RECOMENDACIONES	TIPO DE DELITO	SANCIÓN PENAL	SANCIONES ECONÓMICAS U OTRAS
Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012	Artículo 13. Agentes de Retención. Son sujetos pasivos del impuesto que se regula en este título, en calidad de agentes de retención, cuando corresponda, quienes paguen o acrediten rentas a los contribuyentes y responden solidariamente del pago de impuesto	<p>La falta de procedimientos para la revisión del control interno y su ausencia para practicar la emisión de las retenciones afectas al impuesto sobre la renta, a los distintos regímenes que apliquen según su hecho generador de la renta gravada.</p> <p>Cuando no se realizan las verificaciones en la retención o percepción de tributos retenidos o percibidos, para el caso de los agentes de percepción.</p>	<p>Enterar a las cajas fiscales las retenciones del impuesto sobre la renta realizadas, dentro de los diez días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuaron los acreditamientos o se realizaron los pagos de rentas.</p> <p>En el caso de agentes de percepción como lo son las instituciones bancarias, no depositaren en la cuenta única de la Tesorería Nacional en Banco de Guatemala, el importe recaudado percibido dentro del plazo determinado en el correspondiente convenio de servicios de recaudación conforme el Contrato de Recaudación de SAT.</p>	Apropiación Indevida de Tributos. Artículo 358 "C" Código Penal	El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso.	Multa equivalente al impuesto apropiado. Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado, y se le apercibirá en que caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva. Si el delito fuere cometido por

BASE LEGAL	DESCRIPCIÓN DE LA NORMATIVA	CAUSAS, CONSECUENCIAS, FALTAS	RECOMENDACIONES	TIPO DE DELITO	SANCIÓN PENAL	SANCIONES ECONÓMICAS U OTRAS
						<p>persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.</p>
Código de Ética	<p>Responsabilidad hacia quién contrata los servicios Postulados VI Secreto Profesional. Postulado VII Obligación de rechazar tareas que irrespeten los principios y normal de la moral. Postulado VIII</p>	<p>Al expresar el juicio profesional que sirva de base a terceros sin acatar las reglas ineludibles de su profesión, la inexistencia de normas de carácter legal y moral. Las opiniones, informes y documentos que presenten el Contador Público y Auditor que no contenga a su juicio fundamentos en</p>	<p>Se obliga a mantenerse debidamente actualizado conforme el proceso de educación profesional continúa. El CPA aceptará solamente trabajos para cuya realización esté capacitado. No se deberá utilizar los conocimientos profesionales en tareas reñidas con la moral. El CPA deberá puntualizar en qué consistirán sus servicios y las limitaciones de los mismos. Cuando</p>	<p>Infracciones y Sanciones. Artículo 55 Toda acción u omisión que implique violación de las normas de ética profesional dispuestas por este Código constituye infracción y será sancionado conforme el Tribunal de</p>		<p>Las resoluciones que contengan la amonestación pública, la suspensión temporal o la suspensión definitiva deberán ser publicadas por la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, en el plazo de dos meses de recibidas, en el</p>

BASE LEGAL	DESCRIPCIÓN DE LA NORMATIVA	CAUSAS, CONSECUENCIAS, FALTAS	RECOMENDACIONES	TIPO DE DELITO	SANCIÓN PENAL	SANCIONES ECONÓMICAS U OTRAS
	<p>Lealtad hacia los usuarios del Servicios. Los Contadores Públicos y Auditores, tienen la ineludible obligación de regir su conducta de acuerdo a las normas contenidas en este Código.</p>	<p>elementos objetivos por ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error. La aceptación de trabajos cuya realización no esté capacitado.</p>	<p>en el desempeño de su trabajo el profesional se encuentre con alguna circunstancia que no le permita seguir desarrollándolo en la forma originalmente propuesta, deberá comunicar de inmediato esa circunstancia a su cliente.</p> <p>El CPA expresará su opinión en los asuntos que le hayan encomendado, por lo cual acatará los postulados y las normas expresadas en este Código, y una vez que hayan dado cumplimiento a las normas profesionales emitidas y/o adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores y que sean aplicables para la realización del trabajo. En el artículo 39. Cuando se presenten servicios profesionales de naturaleza tributaria, se</p>	<p>Honor.</p> <p>Artículo 56. Se establecen como sanciones las siguientes:</p> <p>a. Amonestación privada. El Tribunal de Honor cursará a la Junta Directiva del Colegio la sanción acordada, para que se amoneste en forma privada al profesional que ha sido sancionado.</p> <p>b. Amonestación Pública. El Tribunal de Honor cursará a la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de</p>		<p>Diario Oficial y en otro de mayor circulación del país y comunicadas a todos los miembros del Colegio.</p> <p>SANCIONES</p> <ol style="list-style-type: none"> Amonestación privada. Amonestación pública. Suspensión temporal. Suspensión Definitiva. <p>Artículo 62. La sanción administrativa se aplicará sin perjuicio de las responsabilidades penales o de otra índole que se deriven de la conducta profesional.</p> <p>Artículo 63. Las sanciones que se impongan guardarán</p>

BASE LEGAL	DESCRIPCIÓN DE LA NORMATIVA	CAUSAS, CONSECUENCIAS, FALTAS	RECOMENDACIONES	TIPO DE DELITO	SANCIÓN PENAL	SANCIONES ECONÓMICAS U OTRAS
			<p>deberá evaluar y presentar las opciones al cliente, las cuales deberán ser congruente con las leyes tributarias de Guatemala y no han de obstruir de ninguna manera la integridad y objetividad profesional. Artículo 40. El CPA no deberá asegurar a su cliente que las soluciones tributarias propuestas son incuestionables; por el contrario deberá señalar las limitaciones y las consecuencias posibles derivadas de la aplicación de sus recomendaciones, de tal forma que el cliente pueda interpretar apropiadamente que lo propuesto es una opinión, y no la afirmación de un hecho. Ser cuidadoso en dejar historia documental. Analizar los preceptos legales aplicables a la propuesta, se deberá sustanciar las interpretaciones dadas a</p>	<p>Guatemala la resolución tomada respecto a las amonestaciones a que se haya hecho acreedor un Profesional de la Contaduría Pública</p> <p>c. Suspensión temporal. El tribunal de Honor podrá resolver la suspensión temporal de un profesional de la Contaduría Pública, la cual será no menor de 6 meses ni mayor de 6 años.</p> <p>d. Suspensión definitiva. La suspensión definitiva implica la pérdida de la</p>		<p>proporción a las con las infracciones cometidas, atendiendo a las circunstancias que concurren para su realización y a las que afecten o puedan afectar la actuación del profesional.</p> <p>Artículo 64. Corresponde al Tribunal de Honor, al conocer de las denuncias, instruir la averiguación, dictar la resolución e imponer las sanciones cuando proceda. Para llevar a cabo el procedimiento destinado a sancionar, el Tribunal de Honor acatará lo previsto en la Constitución Política de la República de Guatemala y el</p>

BASE LEGAL	DESCRIPCIÓN DE LA NORMATIVA	CAUSAS, CONSECUENCIAS, FALTAS	RECOMENDACIONES	TIPO DE DELITO	SANCIÓN PENAL	SANCIONES ECONÓMICAS U OTRAS
			<p>las leyes tributarias analizadas. El asesor tributario rechazará la ejecución de aquellos trabajos que puedan suponer un menoscabo en la calidad del servicio que presta, o que contravengan la ética profesional y los principios recogidos en el presente Código.</p>	<p>condición de colegiado activo, siempre y cuando las faltas a la ética sean relacionadas con la Profesión del Contador Público y Auditor y, además que la decisión haya sido tomada por las dos terceras partes del miembro del Tribunal de Honor y ratificadas por la Asamblea General por lo menos, el 10% de colegiados activos.</p>		<p>presente Código.</p>

Notas Aclaratorias:

- El incumplimiento de los requisitos de carácter legal del Libro I de la Ley de Actualización tributaria puedan encuadrarse en acciones antijurídicas y pueden ser tipificarse de carácter penal, en este sentido el contador público y auditor al expresar una opinión basada en la interpretación que le da a la Ley puede diferir del criterio de la Administración Tributaria, quién puede calificar que el profesional está induciendo a error y responsabilizarlo penalmente, como lo establece el Artículo 358 A del Decreto Número 17-73 del Congreso de la República, no siendo esta la intención del profesional, lo difícil en estos casos es probar el verdadero sentido que se le dio al texto en su interpretación sin que se piense que existió una manifiesta intención de menoscabar los intereses fiscales y relacionarlos con las disposiciones tributarias con el objeto de identificar los actos y si estos pueden vincularse con la emisión del informe emitido por el auditor.

- El incumplimiento de los postulados del Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala o de alguno de los artículos citados no provoca que el contador público y auditor incurra en una infracción de carácter penal, únicamente será sancionado conforme lo decida el Tribunal de Honor.
Este Código se crea a raíz de ofrecer las mejores garantías de solvencia moral y establecer las normas de actuación profesional para los colegiados, sirve de guía de acción moral y declara la intención de los integrantes del Colegio de cumplir con la responsabilidad de servir a la sociedad con lealtad y diligencia.

- El sistema de justicia penal tributario guatemalteco se desenvuelve dentro de un límite determinado de garantías o principios fundamentales, establecidos por la Constitución Política de la República de Guatemala, la que consagra varios derechos inherentes a la persona, cuya observancia es de carácter coercitivo, asegurando una justicia libre, humana, imparcial y con estricto apego a la dignidad humana.

4.4 Supuestos básicos

Se pretende que después de la presentación de la **Guía de Riesgos de Legales de tipo Penal aplicables al Trabajo Profesional del Contador Público y Auditor en la emisión de su Informe de Impuesto Sobre la Renta**, el gremio de contadores públicos y auditores pueda realizar de mejor manera su trabajo.

Esta guía se podrá comunicar al gremio a través de la oficina del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala y la Universidad de San Carlos de Guatemala mediante la Facultad de Ciencias Económicas por la Escuela de Auditoría y también por medio del Instituto de Contadores Públicos y Auditores IGCPA como material de consulta.

4.5 Programación de Comunicación de la Guía

La Guía de Riesgos **Guía de Riesgos de Legales de tipo Penal aplicables al Trabajo Profesional del Contador Público y Auditor en la emisión de su Informe de Impuesto Sobre la Renta**, se comunicará mediante la publicación en modo virtual y/o archivos generales de consulta así:

- USAC – ESCUELA DE AUDITORÍA (Biblioteca documental como virtual)
- INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES
- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES DE GUATEMALA

Programación de la Publicación de la Guía

INSTITUCIÓN	FECHA	ESTRATEGIA DE COMUNICACIÓN
USAC ESCUELA DE AUDITORÍA	25/10/2020	Comunicación a través de los Cursos de Extensión que promueve la Facultad
COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES DE GUATEMALA	25/10/2020	Conferencia gratuita para Contadores Públicos y Auditores.
INSTITUTO GUATEMALTECOS DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES	25/10/2020	Conferencia gratuita para Contadores Públicos y Auditores, Peritos Contadores, comerciantes, educadores y público en general.
BIBLIOTECA DE LA USAC	25/10/2020	A través de la impresión y publicación del presente trabajo de investigación, en los sitios destinados que la biblioteca considere pertinente.

4.6 Costos de comunicación de La Guía de Riesgos de Legales de Tipo Penal aplicables al ejercicio profesional del Contador Público y Auditor en la Emisión de su Informe de Impuesto Sobre la Renta.

El presente informe será presentado a la Facultad de Ciencias Económicas en la Escuela de Estudios de Postgrados como parte del programa académico vigente del curso Trabajo Profesional de Graduación II sin ningún costo por el estudiante para optar al título de Maestro en Gestión Tributaria.

4.7 Consideraciones finales para el Contador Público y Auditor

El Contador Público y Auditor debe considerar que su profesión tiene una incidencia directa en el correcto desempeño de las operaciones de tributación de una empresa y también en su carrera profesional, su perfil exige mantener un alto conocimiento académico, alta preparación y actualización constante debe dominar la legislación aplicable a su profesión por la emisión de sus informes en la determinación correcta del Impuesto Sobre la Renta y cualquier clase de tributos.

Establecer el grado de responsabilidad del Contador Público y auditor cuando se genera el delito tributario ayudará a delimitar la responsabilidad en que el profesional pueda incurrir cuando se cometen delitos tributarios en el territorio de Guatemala. Todo está ligado a la asesoría que brinde porque las mismas leyes pueden suponer la aportación de técnicas defraudadora que eludan los tributos a los que se encuentra obligado como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El proceso penal tributario se conceptualiza como el conjunto de actos realizados por los Jueces, los Fiscales del Ministerio Público, los Defensores de los imputados de la comisión de un delito del orden tributario, la Administración Tributaria como querellante Adhesivo y la Procuraduría General de la Nación como actor civil (representante legal del Estado), con la finalidad de demostrar si existen hechos que encuadren en las hipótesis establecidas en las normas penales tributarias y establecer la cantidad, calidad y modalidad de las sanciones que aplicasen o la clausura de la persecución penal iniciada por la comisión de un delito del orden tributario.

Esta guía pretende ser un instrumento oportuno para los trabajos que se realicen de fácil comprensión para evitar la participación o que se le impute algún tipo de Delito contra el Régimen Tributario tipificados por el Código Penal por hechos constitutivos de delito ya que todas las personas involucradas en la ejecución y materialización de los hechos que elaboran declaraciones de impuestos, emiten algún tipo de dictamen y/o informe de auditoría extienden certificaciones puedan dar fe de las situaciones relacionadas que se den o incumplir sus obligaciones mediante una actitud dolosa.

Se recomienda contar con una Carta de Representación y con los Acuerdos del cliente respecto al Servicio de Auditoria que se Contrate. De esta forma se evita cualquier tipo riesgo en la ejecución de los trabajos que se realicen y no formar parte de la autoría del delito pues el contador público y auditor es responsable por los trabajos de auditoria que acepte y los riesgos que representan ciertas actividades o intereses no pueden ser eliminados.

Las soluciones tributarias propuestas tienen límites y consecuencias derivadas de la aplicación de sus recomendaciones, de tal forma que el cliente pueda interpretar apropiadamente que lo propuesto es una opinión y no la afirmación de un hecho.

Como profesionales se debe cumplir con los preceptos figurados en la normas y no ejecutar actos que atenten contra la ética de nuestra profesional y que tampoco atente contra la moral debemos saber que seremos responsables por las decisiones fiscales que se decidan asumir, planear o la ejecución de actos que puedan calificarse como deshonestos o indignos, que originen o fomenten la tipificación como delito. Siendo únicos responsables por nuestro actuar y por las infracciones y sanciones de nuestros trabajos profesionales.

La Norma Internacional de Auditoría 240 Responsabilidad del Auditor en relación con el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros, presenta las responsabilidades del auditor respecto al fraude en auditorías de estados financieros, y explica cómo deben aplicarse las normas de auditoría 315 y 330 para el manejo de riesgos de errores de importancia relativa, y da una guía al auditor para proceder y que procedimientos debe aplicar cuando se encuentra en situaciones que son motivo de sospecha o se determina que hay fraude. Cuando el auditor inicia el trabajo de auditoría puede encontrar representaciones erróneas en los estados financieros que pueden surgir de errores o fraude, se puede determinar si la representación errónea se debe a fraude o error, si el error es intencional o no en los estados financieros.

El fraude tiene implicaciones legales, sin embargo el auditor no hará consideraciones legales de si ha ocurrido un fraude, el auditor lo entenderá como la causa de errores intencionales de importancia relativa en los estados financieros. De esta manera podrá establecer errores que son resultado de información financiera fraudulenta y errores que son resultado de malversación de activos. El fraude puede presentarse como resultado de la presión que ejercen terceros sobre la administración o empleados por cumplir metas establecidas, sobrepasando el control interno y principios y valores.

El auditor debe obtener seguridad razonable de que los estados financieros como un todo, estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa debidas a fraude o error, trabajando bajo los principios fundamentales del código de ética, y con juicio profesional y escepticismo profesional. Sin embargo existe posibilidad de que no se puedan detectar por completo las representaciones erróneas, y es mayor el riesgo de no detectar un error resultado de un fraude, que un error por equivocación, debido a que cuando se trata de fraude que implica información financiera fraudulenta se presentan acciones más sofisticados para ocultarlo, como lo son la falsificación, no registro de transacciones, colusión, omisión intencional, alteración de registros e incluso errores intencionales dentro del fraude. Cuando se trata de malversación de activos, lo que implica robo de activos de la entidad, pueden presentarse desfalcos, robo de activos físicos o propiedad intelectual, pagos de bienes y servicios no recibidos y uso de activos para fines personales.

El auditor debe ayudarse de aspectos como la pericia del perpetrador, frecuencia y extensión de la manipulación, grado de colusión, entre otros, para detectar el fraude, además puede ayudarse de su experiencia para detectar los aspectos más importantes durante la auditoria que presentan el riesgo de tener errores de importancia relativa debida a fraude.

CONCLUSIONES

1. Se concluye que el desarrollo de su profesión el trabajo del Contador Público y Auditor tiene responsabilidad directa en la determinación del Impuesto Sobre la Renta. La percepción depende del área de trabajo en el que se desempeña ya que los puntos de vista son diferentes. La responsabilidad está limitada al cumplimiento de las normas, principios legales vigentes por esta razón la interpretación que se le puede dar a la ley puede diferir en la opinión propia de cada persona, y si la misma está apegada al derecho no debería considerarse como delito se debe defender con bases reales y legales la emisión final de los informes se emitan.
2. Los distintos riesgos de tipo penal en que se desempeña el Contador Público y Auditor son que la Superintendencia de Administración Tributaria no esté de acuerdo y puede calificar que el profesional está induciendo al error y responsabilizarlo penalmente. Tal como lo establece el artículo 358 del Código Penal Decreto No. 17-73 del Congreso de la República, no siendo ésta la intención del profesional por eso debe probar que nunca existió la intención de menoscabar los intereses fiscales.
3. El Contador Público y Auditor debe inculcar una conducta ética, actuar bajo los principios tanto personales como profesionales, bajo una cultura de honestidad e integridad, mantener un conocimiento preciso y actualizado de los distintos riesgos de tipo penal aplicables a su labor por la emisión de sus informes realiza e interpretar las normas conforme a su texto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales, su interpretación de la ley en materia fiscal y los procedimientos establecido en el Código Tributario, las leyes específicas y la ley del organismo judicial.

4. La incorrecta determinación del ISR por parte del CPA también le acarrea sanciones administrativas a su carrera considerando que el Código de Ética dice que dependiendo el tipo de sanción puede ser inhabilitado por el tiempo que dure su sentencia y si existe reincidencia puede ser inhabilitado de por vida.

RECOMENDACIONES

1. Los contadores públicos y auditores deben ser personas preparadas con altos valores. Dado que la intencionalidad es uno de los elementos para que el delito sea tipificado como tal y probar que existe no “INTENCIONALIDAD” es uno de los elementos para que el delito sea tipificado como tal y probar que existe o no intencionalidad es complicado, mucho más difícil. Debemos estar preparados para enfrentar cualquier tipo de problemas que atenten contra nuestros principios fundamentales que regulan nuestra profesión.
2. El contador público y auditor debe tener claro que un error en su trabajo implica cárcel. Ya sea de forma imparcial y/o dolosa. La defraudación tributaria es un delito y se comete mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier forma de engaño que induzca al error.
3. Se recomienda la lectura de este informe a todo contador público y auditor en especial a los que trabajan en esta profesión, que utilice la presente Guía de Riesgos Legales de Tipo Penal Aplicables al Trabajo Profesional del Contador Público y Auditor en la emisión de su informe de Impuesto Sobre la Renta, como material de apoyo y consulta a su gestión profesional.
4. El trabajo del CPA debe realizarse sin obviar los estatutos morales y éticos de su profesión que es algo intrínseco de su persona y profesión. Somos personas imparciales que damos opiniones razonables sobre casos concretos con bases legales correctas en nuestra mejor interpretación de la ley conforme a su espíritu. Somos personas correctas, imparciales que formamos parte del sector más productivo del país. Nos debemos al pueblo de Guatemala.

BIBLIOGRAFIA

1. Aguilar R. (2012). La responsabilidad del Contador Público y Auditor y el Delito Tributario. Tesis Maestría en Consultoría Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala.
2. Asamblea Nacional Constituyente. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. Guatemala, 31 de mayo de 1985.
3. Bermúdez, H. (2007). La Responsabilidad Social del Contador Público en el contexto de la Contabilidad Pública. V Congreso Nacional de Contabilidad Pública, Colombia.
4. Congreso de la República de Guatemala. DECRETO NÚMERO 6-91, CODIGO TRIBUTARIO Y SUS REFORMAS. Guatemala 2012.
5. Española, R. A. (octubre de 2014). *Real Academia Española*, versión 23.3 en línea. (RAE, Editor, & R. A. Española, Productor) Recuperado el 13 de octubre de 2020, de <https://dle.rae.es/tributar?m=form>: <https://dle.rae.es/tributar?m>
6. Guatemala, C. d. (08 de agosto de 2008). *Código de Ética Profesional*.
ochoa, j. (s.f.). <https://elperiodico.com.gt/inversion/2018/07/16/industria-de-espectaculos-crece-pero-no-se-mide-su-impacto/>.
7. Guatemala, C. d. (25 de 03 de 1991). Código Tributario. *El Diario de Centroamerica*, pág. Artículo 9.
8. Centroamerica, D. d. (25 de 03 de 1991). Decreto Número 6-91 Código Tributario. (D. d. Centroamerica, Ed.) *Decreto Número 6-91 Código Tributario*, pág. Artículo 12.

9. Congreso de la República de Guatemala. DECRETO NÚMERO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA Y SUS REFORMAS. Guatemala 2012.
10. Congreso de la República de Guatemala. DECRETO NÚMERO 17-73, CÓDIGO PENAL Y SUS REFORMAS. Guatemala 2005.
11. Española, R. A. (octubre de 2014). *Real Academia Española*, versión 23.3 en línea. (RAE, Editor, & R. A. Española, Productor) Recuperado el 13 de octubre de 2020, de <https://dle.rae.es/tributar?m=form>: <https://dle.rae.es/tributar?m>
12. Figueroa Sarti R. (2008) Código Penal Concordado y Anotado con la Exposición de Motivos y la Jurisprudencia Constitucional y de la Corte Suprema, Octava Edición. Guatemala, Editores F&G.
13. Fontan Balestra C. (1999) Tratado de Derecho Penal, Parte General Tomo II, 2ª. Edición Abalado Perrot.
14. Gilberto R. Pérez (2012) Normas y Procedimientos de Auditoria. Editores Unidos, S. A. Guatemala.
15. Grisanti, A. (julio-diciembre de 2014). Responsabilidad del contador público en el ejercicio de su profesión. (U. d. Andes, Ed.) *Actualidad Contables FACES*, 17, 18.
16. Ubico, J. (26 de 10 de 1940). DECRETO NÚMERO 2450. Guatemala.
17. *Wolters Kluwer*. (08 de 10 de 2020). Obtenido de Wolters Kluwer: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAA AAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjc0NjtbLUouLM_DxblwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoA0G-s8jUAAAA=WKE

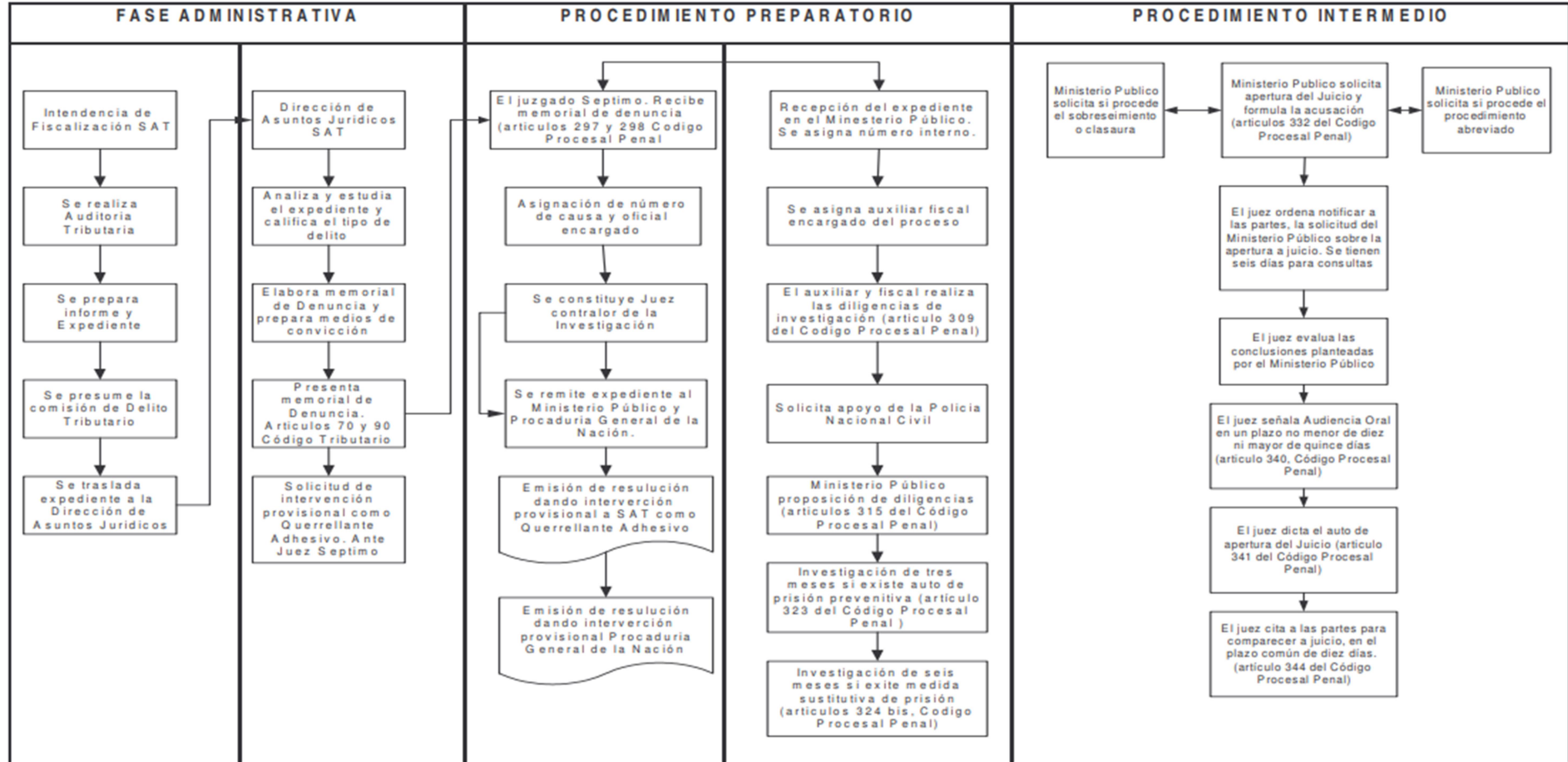
E-grafía

1. Guatemala (mayo 2019). Comisión Económica Para América Latina y el Caribe.
<https://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/e/43813/documento15.pdf>
2. Guatemala (mayo 2019). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
<https://www.ciat.org/es/index.asp>
3. Pública (mayo 2019) <https://www.plazapublica.com.gt/content/guatemala-es-el-pais-con-la-carga-tributaria-mas-baja-de-america-latina>
4. Superintendencia de Administración Tributaria (mayo 2019)
<https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/#1506903647232-dff79679-679a>.
5. Universidad Rafael Landívar (mayo 2019)
<https://www.url.edu.gt/publicacionesurl/FileCS.ashx?Id=40761>.

ANEXOS

FLUJOGRAMA DEL PROCEDIMIENTO PENAL GUATEMALTECO

PROCEDIMIENTO COMUN.



FLUJOGRAMA DEL PROCEDIMIENTO PENAL GUATEMALTECO

PROCEDIMIENTO COMUN.

