


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE CHIMALTENANGO
-CUNDECH-**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a knight on horseback, holding a lance and a shield, with a crown above his head. The knight is flanked by two pillars. Above the knight is a crown and a lion rampant. The text "UNIVERSITAS CAROLINA ACADÉMICA COACATEMALTENSIS INTER CETERAS" is inscribed around the perimeter of the seal. The text "BIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACATEMALTENSIS INTER CETERAS" is also visible, likely a variation or a specific part of the seal's inscription.

**EVALUACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE UN
ESTABLECIMIENTO EDUCATIVO, PROPIEDAD DE UNA
FUNDACIÓN DEL MUNICIPIO DE CHIMALTENANGO,
DEPARTAMENTO DE CHIMALTENANGO**

ALBA ANGELINA BARRIOS URIZAR

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

CHIMALTENANGO, SEPTIEMBRE DE 2019

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE CHIMALTENANGO
-CUNDECH-

**EVALUACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE UN
ESTABLECIMIENTO EDUCATIVO, PROPIEDAD DE UNA
FUNDACIÓN DEL MUNICIPIO DE CHIMALTENANGO,
DEPARTAMENTO DE CHIMALTENANGO**

TESIS

PRESENTADA AL CONSEJO DIRECTIVO,
CENTRO UNIVERSITARIO DE CHIMALTENANGO
(CUNDECH)

POR

ALBA ANGELINA BARRIOS URIZAR

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADA

CHIMALTENANGO, SEPTIEMBRE DE 2019

**Honorable consejo directivo
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE CHIMALTENANGO
-CUNDECH-**

Director.	Lic. Helmer Rolando Reyes García
Secretario.	Lic. Juan Francisco Belteton Canté
Representante de Decanos.	Lic. Gustavo Bonilla
Representante de Profesionales.	Ing. Agro. César Augusto Mazariegos Herrera
Representante de Docentes.	Ing. Mec. Ind. Hugo Humberto Rivera Pérez
Representante Estudiantil CSU.	Sr. Kevin Vladimir Armando Cruz Lorente
Representante Estudiantil CSU.	Sr. Javier Augusto Castro Vásquez

Coordinación académica.

Coordinador académico.	Lic. José Modesto Pérez Ramos
Coordinador de la Carrera.	Lic. José Alfonso Sinaj Ávila
Supervisor de tesis.	Lic. Marvin Antonio Berdúo Matzir

EXONERADO DE EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS

De conformidad con los requisitos establecidos en el capítulo III, artículo 15 del Reglamento aplicado en el Centro Universitario de Chimaltenango inciso 8.1 del punto octavo, del Acta No. 07-2014 de la sesión celebrada por el Consejo Directivo de este Centro Universitario el 24 de noviembre de 2014.

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE	Lic. Rolando Chávez Rojo
SECRETARIO	Lic. César Augusto Alonzo Siquinajay
VOCAL	Lic. César Orlando Figueroa Rodas



Chimaltenango, 04 de marzo de 2019

Lic. Alfonso Sinaj
Señor Coordinador
Centro Universitario de Chimaltenango
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente

Señor Coordinador:

De conformidad con el nombramiento de fecha 23 de febrero de 2017, he procedido a asesorar a la señorita Alba Angelina Barrios Urizar, en su trabajo de tesis titulado "Evaluación de obligaciones tributarias de un establecimiento educativo, propiedad de una fundación del municipio de Chimaltenango, departamento de Chimaltenango".

La tesis preparada por la señorita Alba Angelina Barrios Urizar constituye un interesante estudio sobre la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de las actividades que realizan entidades que se dedican a la educación en el sector privado, poniendo en evidencia la importancia que reviste este tipo de conocimientos para los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría y personas que les interesa estar actualizados con la actividad impositiva en nuestro país.

En virtud de lo anterior y con opinión favorable del suscrito, me permito recomendarla para que sea aceptada para su discusión en el examen respectivo, previo a optar al título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Sin otro particular, me suscribo de usted,

Atentamente,



Lic. Eleazar Pinzón García Salas
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

Lic. Eleazar Pinzón García Salas Colegiado No. 1,616
Colegiado No. 1,616





El infrascrito Secretario del Consejo Directivo del Centro Universitario de Chimaltenango –CUNDECH- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, HACE CONSTAR: que en sesión celebrada el día 11 de septiembre de 2019, según Acta No. 07-2019, en el punto **OCHO: ASUNTOS ESTUDIANTILES, inciso 8.3** El Consejo Directivo del Centro Universitario de Chimaltenango conoció y aprobó el **Informe de Tesis** de la Carrera de Contaduría Pública y Auditoría, denominado: **“EVALUACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE UN ESTABLECIMIENTO EDUCATIVO, PROPIEDAD DE UNA FUNDACIÓN DEL MUNICIPIO DE CHIMALTENANGO, DEPARTAMENTO DE CHIMALTENANGO”** Realizado en el municipio de Chimaltenango, departamento de Chimaltenango.

Elaborado por la estudiante:

- ALBA ANGELINA BARRIOS URIZAR

Así mismo, se hace constar que previo a la aprobación por parte del Consejo Directivo el Informe de Tesis citado fue sometido al trámite de evaluación correspondiente, habiendo sido aprobado, por lo que **se autoriza su impresión**.

No habiendo más que hacer constar, se extiende la presente en la ciudad de Chimaltenango, el dieciocho de septiembre de dos mil diecinueve.

Atentamente,

“Id y Enseñad a Todos”


Lic. Juan Francisco Beltetón Canté
Secretario Consejo Directivo



cc. archivo correlativo



Dedicatoria

A Dios

Por ser mi luz, mi guía y mi fuerza para llegar a la meta que hoy estoy culminando, gracias Padre.

A mi madre

Alva Urizar Rosales por ser mi inspiración de lucha, por su apoyo, su paciencia y sus consejos durante cada paso que he dado en mi vida.

A mi abuelita

Donata Rosales (Q.E.P.D.) Sus oraciones hoy están teniendo fruto, un abrazo hasta el cielo mami.

A mis amigos

Por estar siempre presentes, acompañándome en los buenos y malos momentos, doy gracias a Dios por su luz en mi vida, gracias a todos aquellos que formaron parte de mi proceso.

A mi asesor y padrino

Eleazar Pinzón García Salas Mi profundo agradecimiento por su apoyo incondicional durante todo mi proceso, gracias por confiar en mí y por animarme a luchar por cumplir con esta meta que hoy se hace realidad, gracias por su ejemplo profesional.

A mis familiares

Que de una u otra manera me brindaron su apoyo.

A mis catedráticos universitarios

Por impartirme sus conocimientos y por al apoyo brindado en algún momento de mi proceso.

A la gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala, Tricentenaria grande entre las grandes y al Centro Universitario de Chimaltenango

Por permitirme ser parte de esta casa de estudios y forjarme como profesional.



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	i
--------------	---

CAPÍTULO I

ORIGEN DE LA TRIBUTACIÓN

1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS	1
1.1.1 La sociedad maya, 1000 a.C.–1524	1
1.1.2 El régimen colonial, 1524–1821	2
1.1.3 La época independiente, 1821–1944	4
1.1.4 El período contemporáneo, 1944–2016	6
1.2 FINES DE LOS TRIBUTOS	12
1.2.1 Generales	13
1.2.2 Específicos	13
1.3 EL ESTADO Y SU SUBSISTENCIA	14
1.3.1 Necesidades primordiales del Estado	14
1.3.2 Medios al alcance para agenciarse de ingresos	15

CAPÍTULO II

LA TRIBUTACIÓN EN GUATEMALA

2.1 LOS TRIBUTOS	17
2.1.1 Características de los tributos	18
2.1.2 Tipos de tributos	18
2.2 CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	19
2.2.1 Directos	19
2.2.2 Indirectos	21
2.3 LOS CONTRIBUYENTES	22
2.3.1 Tipos de contribuyentes	23



2.3.2 Obligaciones de los contribuyentes	24
2.4 ENTIDADES AFECTAS A IMPUESTOS	25
2.4.1 Personas naturales o individuales	25
2.4.2 Personas jurídicas	25
2.5 ENTIDADES EXENTAS DE IMPUESTOS	26
2.5.1 Asociaciones civiles	26
2.5.2 Fundaciones	27
2.5.3 Organizaciones no gubernamentales (ONG's)	28
2.5.4 Cooperativas	29
2.5.5 Partidos políticos	29
2.5.6 Iglesias	30
2.6 MAL USO DE LOS RECURSOS FISCALES	30
2.6.1 La corrupción	31
2.6.2 Desconocimiento legal	31
2.6.3 Desviación presupuestaria	31
2.7 INSTITUCIÓN FISCALIZADORA	32
2.7.1 Superintendencia de Administración Tributaria	32
2.8 EVALUACIÓN FISCAL	33
2.8.1 Estructura fiscal	35

CAPÍTULO III

LA EDUCACIÓN EN GUATEMALA

3.1 ENTIDADES NO LUCRATIVAS DEDICADAS A LA EDUCACIÓN	36
3.1.1 Fundaciones	36
3.1.2 Organizaciones no gubernamentales	36
3.1.3 Cooperativas	36



3.1.4 Iglesias	37
3.2 CENTROS EDUCATIVOS	37
3.2.1 Centros educativos públicos	37
3.2.2 Centros educativos privados	38
3.2.3 Centros educativos por cooperativa	38
3.3 INSCRIPCIÓN DE UN CENTRO EDUCATIVO PRIVADO EN EL REGISTRO TRIBUTARIO UNIFICADO	38
3.4 SOSTENIMIENTO DE CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS	39
3.5 CARACTERÍSTICAS DE LOS SERVICIOS EDUCATIVOS	39
3.5.1 Intangibilidad	40
3.5.2 Inseparabilidad	40
3.5.3 Heterogeneidad	40
3.5.4 Caducidad	40
3.6 OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS	40
3.6.1 Obligaciones formales	41
3.6.2 Obligaciones declarativas	41
3.6.3 Obligaciones sustantivas	42
3.7 LEGISLACIÓN APLICABLE A ENTIDADES EDUCATIVAS PRIVADAS	42
3.7.1 Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas 1993	42
3.7.2 Ley de Educación Nacional Decreto Legislativo No. 12-91	43
3.7.3 Código Civil Decreto Ley No. 106	44
3.7.4 Código de Comercio Decreto No. 2-70	45
3.7.5 Código Tributario Decreto No. 6-91	45
3.7.6 Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto No. 27-92	50



3.7.7 Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012	51
3.7.8 Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008	52
3.7.9 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos Decreto 37-92	52

CAPÍTULO IV

ORIGEN Y CONCEPTUALIZACIÓN DEL CONTROL INTERNO

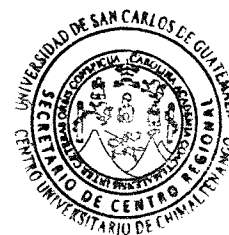
4.1 ORIGEN DEL CONTROL INTERNO	54
4.2 CONCEPTUALIZACIÓN DEL CONTROL INTERNO	55
4.2.1 Importancia	56
4.2.2 Clasificación	59
4.2.3 Controles de áreas específicas	60
4.2.4 Evaluación del control interno	65
4.3 CONTROL INTERNO EN AUDITORÍAS DE CUMPLIMIENTO	66
4.4 RESPONSABLES DEL CUMPLIMIENTO DE CONTROL INTERNO	69
4.5 EL INFORME COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission)	70
4.5.1 Historia	70
4.5.2 Objetivos	71
4.5.3 Informes COSO	71

CAPÍTULO V

CASO PRÁCTICO

EVALUACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE UN ESTABLECIMIENTO EDUCATIVO, PROPIEDAD DE UNA FUNDACIÓN DEL MUNICIPIO DE CHIMALTENANGO, DEPARTAMENTO DE CHIMALTENANGO

5.1 PLANEACIÓN	76
5.1.1 Conocimiento y comprensión de la entidad	77



5.1.2	Objetivos y alcance de la auditoría	78
5.1.3	Planeación específica de la auditoría	78
5.2	PRESENTACIÓN DE LA EVALUACIÓN REALIZADA	81
5.2.1	Propuesta de servicios	83
5.2.2	Carta a la gerencia	85
5.2.3	Hallazgos	87
5.2.3.1	Área de caja y bancos	87
5.2.3.2	Área de servicios profesionales	92
5.2.3.3	Área de planilla	94
5.2.3.4	Área de ingresos y egresos	95
5.2.3.5	Área de impuestos	103
	CONCLUSIONES	
	RECOMENDACIONES	
	ANEXOS	
	REFERENCIAS	



INDICE DE TABLAS

No.	Página
1 Recaudación tributaria	10
2 Exenciones y beneficios fiscales en Guatemala	12



ÍNDICE DE GRÁFICAS

No.	Página
1 Recaudación tributaria con respecto al PIB	10



INTRODUCCIÓN

El trabajo de tesis que a continuación se presenta, tiene como objetivo orientar en su cumplimiento fiscal, a entidades educativas privadas que tienen como misión ayudar al desarrollo del país a través de las actividades que realizan. Este tipo de entes, que por lo regular se organizan legalmente como asociaciones civiles, realizan sus actividades sin fines de lucro, por tal razón la legislación guatemalteca les concede el beneficio de exención de impuestos, siempre y cuando sus funciones se realicen en el marco legal en el que fueron creadas; sin embargo el hecho de ser contribuyentes exentos, no les exime de determinadas obligaciones de cumplimiento tributario. En caso que realicen transacciones que están fuera de su objetivo principal, deberán pagar impuestos como cualquier contribuyente afecto.

La presente tesis que se denomina “Evaluación de obligaciones tributarias de un establecimiento educativo, propiedad de una fundación del municipio de Chimaltenango, departamento de Chimaltenango”, busca que entidades como fundaciones propietarias de centros educativos privados conozcan o tengan más claros sus derechos y obligaciones ante la Superintendencia de Administración Tributaria, para evitar contingencias que afecten de una u otra manera a la institución a corto, mediano o largo plazo.

Esta tesis se compone de cinco capítulos. En el capítulo I se exponen antecedentes acerca del origen de la tributación, desde la sociedad maya hasta un período contemporáneo, los fines generales y específicos de los tributos y los medios que el Estado utiliza para agenciarse de ingresos y así suplir las necesidades primordiales de la población.

El capítulo II habla acerca de la tributación en Guatemala y su clasificación, los tipos de contribuyentes y las obligaciones que estos tienen, además se menciona cuáles son las entidades afectas a impuestos y cuáles son las exentas de impuestos, las cuales son el objeto de estudio.

El capítulo III se enfoca en la educación en Guatemala y en entidades no lucrativas dedicadas a la educación, los tipos de centros educativos que el Ministerio



de Educación avala y los requisitos para que un centro educativo se inscriba ante la Superintendencia de Administración Tributaria y así obtener su Registro Tributario Unificado. Se hace mención de las obligaciones formales, declarativas y sustantivas a las que debe atender un centro educativo sin importar que sea un contribuyente exento. Se expone también en este capítulo, la legislación que aplica a entidades educativas privadas.

El origen del control interno se desarrolla en el capítulo IV, se menciona su importancia, clasificación, controles específicos que van enfocados a un centro educativo, entre otros y además se expone información acerca del informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) por sus siglas en inglés, iniciativa de cinco organismos para la mejora del control interno dentro de las organizaciones. El control interno está relacionado con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de una entidad, ya que si existe un adecuado control interno, éste ayudará a responder de manera oportuna con las obligaciones que se tengan.

Para culminar la investigación, en el capítulo V se desarrolla un caso práctico que evalúa las obligaciones tributarias de un centro educativo, propiedad de una fundación, contiene la planeación del caso, los objetivos planteados que se desean alcanzar y un informe que expone los resultados obtenidos de la evaluación a través de hallazgos que mencionan la condición, el criterio según la ley correspondiente, el riesgo que corre la entidad al continuar con esta condición y las recomendaciones para dicha situación.

Posterior al caso práctico se encuentran las conclusiones y recomendaciones generales del trabajo de tesis, anexos que contienen programas de auditoría que ayudarán a conocer que es lo que se evaluó en cada área, los papeles de trabajo elaborados durante el desarrollo de la evaluación y por último las referencias consultadas durante el desarrollo del mismo.



CAPÍTULO I

ORIGEN DE LA TRIBUTACIÓN

El capítulo que a continuación se desarrolla, hace mención de los inicios de la tributación, se desarrolla a través de diferentes épocas y los fines que estos conllevan.

1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Desde tiempos remotos los tributos han sido parte de nuestra sociedad, argumentando su creación para el bien común, con la recaudación de los tributos el Estado puede cumplir sus fines y suplir las necesidades de la población, durante cada época ha evolucionado la manera de recaudación y aplicación de los mismos. Esto con el objetivo de permitir que los beneficios para la población sean mejores y que los tributos declarados y pagados por los contribuyentes sean utilizados para los fines que fueron creados. Sin embargo desde su origen, los intentos por una recaudación efectiva han arrojado resultados inesperados. A continuación se describen cada uno de los cuatro períodos en los que fue dividido el origen de los tributos.

1.1.1 La sociedad maya, 1000 a.C.–1524

(Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) “En el sureste de Mesoamérica surgió y evolucionó hace miles de años la civilización Maya. Durante más de 1500 años, diversas unidades políticas tejieron una compleja red sociopolítica basada en el parentesco, el ritual, el comercio y las alianzas militares.” (p.1)

(Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) “El área cultural maya se ha dividido, para su estudio, en tres regiones geográficas: tierras altas, tierras bajas y periferia sur, y en tres períodos diferenciados por los rasgos distintivos de la cultura material: Preclásico (1000 a.C.–300 d.C), Clásico (300–900) y Postclásico (900–1520).” (p. 1)



En el período pre clásico de la sociedad maya se formaron y consolidaron centros urbanos que tenían arquitectura monumental y además se formaron y consolidaron economías de la región. En el período clásico la sociedad maya tuvo su mayor apogeo, acá surgen las primeras pruebas aunque muy escasas de la tributación entre los mayas.

(Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) A partir de la evidencia arqueológica del período Clásico pueden establecerse actividades de producción, comercio e intercambio local e interregional que proveían a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para su subsistencia. En ese contexto surgió otra actividad económica de gran importancia, el tributo. En el ámbito local, se supone que los señores recibían de los miembros del común tributo, principalmente en especie, por medio del trabajo en la agricultura y en las obras de construcción masiva. Puede ser que la participación en las guerras de conquista también haya sido una forma de tributo. (p. 2)

La forma de tributación ha ido evolucionando a través del tiempo, en la civilización maya ante la ausencia de una moneda, la principal manera de tributar fue en especie. Cabe mencionar que en este período los tributos eran impuestos a una parte de la sociedad, únicamente a grupos fuera de la élite.

Finalmente en el período post clásico, la tributación se cobró a través de las guerras. La unidad política vencida tributaba a la vencedora. Con el tiempo adquirió importancia este sistema de guerra-conquista-tributo para el sostenimiento de la economía en general.

(Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) “En el Postclásico tardío, las fuentes etnohistóricas permiten el acceso a información que manifiesta la práctica del tributo en las sociedades de los años anteriores al momento del contacto y conquista.” (p. 2)

1.1.2 El régimen colonial, 1524–1821

En este régimen ocurre la conquista y colonización de América, por parte de España. La corona española tuvo que realizar grandes esfuerzos para poder



organizar y administrar a los pueblos, (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) "...la creación de nuevas instituciones que facilitaran el control político y económico de las Indias, nombre con el que se conocieron los dominios españoles en el continente americano." (p. 2)

Las etnias en Guatemala, como los K'iche's, Kaqchikeles, Tz'utujiles, Mames, Poqomames, entre otras, estaban organizadas en unidades políticas independientes. En su intento de alianza para enfrentar a los conquistadores, fracasaron por la división que existía. Dando como resultado su sometimiento a la corona española.

Pasaron varios años para que el régimen colonial pudiera establecerse y tener total dominio sobre los pueblos conquistados. Con el paso del tiempo las economías de los pueblos de América tuvieron oportunidad de ser parte de la economía europea, aunque el Reino de Guatemala estuvo fuera de esta inclusión, por la falta de recursos.

(Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) "Fue gracias a la producción de añil que el reino empezó tardíamente (siglo XVII) este proceso. La lejanía de las principales rutas de comercio e intercambio y lo magro de las exportaciones contribuyeron a que la región se volviera una zona periférica y marginal del imperio español." (p. 3)

(Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) El sistema económico se fundamentó en la explotación de la fuerza de trabajo indígena, institucionalizada por la encomienda, que permitió al conquistador/colono, a la Corona y a la Iglesia católica asegurar los recursos que les permitieron, guardando las proporciones del caso, los ingresos necesarios para afirmar su presencia en la región. (p. 3)

La tributación fue impuesta de manera discriminativa, únicamente a los pueblos indígenas, ejerciendo sobre ellos una presión para tributar, ignorando las situaciones como sequías, desastres naturales y todo aquello que les impidiese pagar sus tributos, ya que su cumplimiento era parte primordial para la economía y sostenimiento de los conquistadores establecidos en estos pueblos. Esta situación llevó a la desesperación a los pueblos indígenas, surgiendo levantamientos



motines durante la época colonial. Se violentó a los pueblos por la fuerza ejercida sobre ellos para cumplir con los ingresos requeridos.

(Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) El pago del tributo en especie servía como base para el comercio pues ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo: maíz, trigo, algodón, madera, cacao e hilados y tejidos, que se vendían en subastas públicas. En suma, los productos comerciales para exportación (cacao y añil) y la fuerza de trabajo indígena fueron las bases de la organización y reproducción de una débil economía interna. (p. 4)

En el Reino de Guatemala fueron establecidos impuestos de la misma manera que en el resto del continente, era la Real Hacienda quien los recaudaba y contabilizaba; sin embargo, había una mala administración de los recursos, lo cual llevó a una crisis fiscal y a que el Reino de Guatemala se endeudara, impidiendo un desempeño adecuado del gobierno establecido. Esta situación animó a las élites a luchar por independizarse de España.

1.1.3 La época independiente, 1821–1944

(Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) El ocaso del imperio español en América abrió espacios para que las élites criollas pudieran expresar sus intereses políticos y económicos. En el caso de Centroamérica, la independencia fue un acto dirigido por las élites de la capital del hasta entonces Reino de Guatemala, que aceptaron la anexión al imperio mexicano recién formado para seguir disfrutando de su posición privilegiada. (p. 4)

A pesar de lograr la independencia del Reino de España, el Estado de Guatemala se encontraba con una falta de recursos financieros necesarios, aún se encontraba sumido en una crisis fiscal acarreada de la época anterior, la época colonial. Fueron muchos los intentos para establecerse en medio de la crisis, a Guatemala le fueron asignados los ingresos de las rentas del tabaco, la alcabala marítima, correos y pólvora. El inconveniente era que estos ingresos llegaban incompletos o ni siquiera eran reportados por las autoridades locales, quienes eran encargadas de la recaudación de estos impuestos. Fue esta situación la que provocó



endeudamiento con particulares o entidades extranjeras, volviéndose habitual para poder satisfacer las necesidades básicas del Estado.

Durante la época independiente estuvo por algunos años al frente del Estado el señor presidente Mariano Gálvez, quien en su gestión incluyó varias reformas y medidas económicas con el fin de avanzar económica y socialmente, sin embargo sus decisiones fueron mal recibidas y tampoco ayudaron a que los ingresos obtenidos fueran lo suficiente para cubrir las necesidades. La crisis provocó la caída del gobierno de don Mariano Gálvez. Años después, cuando se establecieron las cinco repúblicas de Centroamérica, la asamblea nacional constituyente de la República de Guatemala, comunicó las obligaciones tributarias de la población de esta manera:

(Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) “Todos igualmente están obligados a contribuir para los gastos públicos; mas las contribuciones deben ser generales y calculadas de modo que cada cual concorra al sostén de la administración, según su respectiva posibilidad.” (p. 6)

Durante los inicios de esta época, la mayor fuente de ingresos fue por la alcabala y las bebidas alcohólicas; sin embargo, esto era insuficiente y el gobierno recurría a las contribuciones de la población y continuaba usando el recurso de la deuda externa para poder financiarse. Otro ingreso importante que obtenía el gobierno era de la exportación de cochinilla, pero a mediados de esta época fue la exportación de café la que tuvo su auge y se mantuvo así en las siguientes décadas.

En el año de 1871 se dio la revolución liberal y esta significó varios cambios para la época, como por ejemplo; reformas para la tenencia de tierras y acceso a mano de obra para la cosecha de la exportación de café, la cual seguía siendo parte importante de la economía, además también se estableció un nuevo orden fiscal. Estando al frente del gobierno el señor presidente Miguel García Granados se impusieron las siguientes medidas tributarias:

(Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) a) se puso fin al monopolio privado de aguardientes y se establecieron cuotas mensuales sobre la destilación



la venta de aguardiente y chicha; b) se crearon impuestos por derechos de exportación y se gravaron ciertos productos: café, cochinilla y añil; c) se crearon o modificaron algunos tributos, entre ellos la alcabala y d) se decretó el impuesto denominado “contribución urbana”, que estableció un gravamen del cinco por ciento sobre la renta que anualmente produjeran o pudieran producir las casas, tiendas o almacenes situados dentro de poblado, el primer impuesto directo establecido en muchos años. (pp. 6-7)

El siguiente gobierno que precedió a García Granados continuó los cambios tributarios. Estando al frente del gobierno el General Justo Rufino Barrios, se creó el primer Código Fiscal de Guatemala (Decreto No. 263), el cual reguló los impuestos que ya estaban establecidos. Los siguientes gobiernos que fueron liberales, mantuvieron la misma estructura.

Hasta principios del siglo XX Guatemala pudo entrar al mercado mundial, exportando banano y café. A pesar de los intentos de aumentar y crear impuestos, el país se vio en una crisis fiscal. Se gravaron los impuestos de exportación para cuero de res, pieles de venado o carnero, hule, banano y café. Estos impuestos ayudaron a la consolidación de impuestos por exportaciones, lo cual significó importancia para los ingresos tributarios del país, seguido por las rentas obtenidas de bebidas embriagantes.

En los últimos años de la época independiente se realizaron diversificaciones en la base impositiva de los tributos, implementaron un aumento en el impuesto al timbre, impuestos selectivos como el aplicado al tabaco, a los combustibles y circulación de vehículos.

1.1.4 El período contemporáneo, 1944–2016

Este período se vio marcado por la entrada en vigencia de la primer Constitución Política de la República de Guatemala, decretada el 31 de mayo de 1985, la cual entró en vigencia el 14 de enero de 1986, trayendo consigo reformas políticas y sociales. Aunque en el ámbito tributario las crisis continuaban; los recursos para realizar la recaudación eran elevados y la tramitación era lenta, lo cual daba la oportunidad a la evasión. Fue en el año de 1962 cuando fue aprobado el proyecto



del Impuesto Sobre la Renta (ISR), presentado por el presidente Miguel Ydígoras Fuentes, entrando en vigencia en 1963. En 1983, se creó un impuesto indirecto, bajo el régimen del presidente José Efraín Ríos Montt, el cual entró en vigencia el 11 de julio de 1983 con el decreto 72-83 siendo este el Impuesto al Valor Agregado (IVA), sin embargo hubo oposición por parte del sector privado.

En los siguientes períodos cada gobierno intentó durante su gestión, encontrar la manera para aumentar los ingresos del país, ya que la crisis fiscal continuaba. En el año 1995 el Congreso ratificó el Decreto 32-95, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA) que estableció un gravamen a cargo de las personas individuales o jurídicas propietarias del tipo de empresas mencionado. La base imponible era "la cuarta parte del monto que resultara de restar al total de activos el total de créditos pendientes de reintegro por parte del fisco, el total de los pasivos y las utilidades retenidas, conforme al balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta que se encuentre en vigor durante el trimestre que corresponda". El impuesto se determinaría multiplicando el tipo impositivo (1.5%) por la base imponible.

En los últimos años del período contemporáneo mencionado, durante la gestión del señor presidente Álvaro Enrique Arzú Irigoyen, se tomaron medidas fiscales al enfrentar una escasa recaudación de tributos. Estas medidas incluían el Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), las cuales fueron rechazadas por los sectores privados, campesinos, sindicales y populares. En mayo de 1996, el Congreso emitió el decreto 31-96, Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal (ISET) y de emisión de bonos del tesoro de emergencia económica. El ISET, con una vigencia de dos años, sería pagado por las personas individuales o jurídicas que obtenían ingresos de fuente guatemalteca. En el primer año se cobraría el 1% del total de los ingresos brutos declarados en el período de liquidación del Impuesto Sobre la Renta, en el segundo la tasa se elevaba al 1.5% y en este caso sería acreditable al ISR.

(Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) Como parte de las medidas para incrementar la carga tributaria y fomentar el cumplimiento de las



obligaciones tributarias, se aprobó en febrero de 1998 la ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria. La ley le asignó una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario: la aplicación de la legislación; la recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades; la administración del sistema aduanero y el combate a la evasión y la elusión fiscales, entre otras. (p. 13)

En el mismo año se quiso establecer un pacto fiscal, entre el Estado y los diferentes sectores de la población, este intentaba que entre todos se pudieran establecer medidas que ayudaran al país en medio de la crisis fiscal que se encontraba. Este proceso fue largo, el pacto fue suscrito hacia el año 2000, un año después se realizó un informe para verificar los avances del pacto fiscal, el cual demostró ser muy escaso, (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007) "...el pacto fiscal no alcanzó sus objetivos fundamentales: sentar las bases de una política fiscal de mediano y largo plazo y establecer un sistema fiscal moderno, eficiente y progresivo." (p. 14)

Durante el gobierno del presidente Alfonso Antonio Portillo Cabrera, se llevaron a cabo algunas reformas tributarias, cabe mencionar que estas estaban fuera del pacto fiscal. Entre esas reformas estuvo el incremento de la tasa del impuesto al valor agregado (IVA), el cual era de 10% y aumentó al 12%, esta reforma fue realizada al Decreto 27-92 y entró en vigencia el 11 de noviembre de 2002, tal reforma fue rechazada por varios sectores de la población.

El siguiente período de gobierno fue asumido por el presidente Oscar José Rafael Berger Perdomo, quien también enfrentó la crisis fiscal, tomando la medida de una reforma tributaria, la cual modificó el Impuesto Sobre la Renta decreto 26-92, reforma que entró en vigencia el 01 de julio de 2004, además creó un gravamen que fue temporal, el Impuesto Extraordinario y Temporal en Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP), Decreto 19-04 el cual entró en vigencia el 01 de julio de 2004.

Fue en el gobierno del presidente Álvaro Colom Caballeros que se crea el Decreto 73-2008, en el cual se establece el Impuesto de Solidaridad (ISO). Dicho impuesto tiene como finalidad gravar las actividades mercantiles o agropecuarias de las



personas jurídicas, individuales, fideicomisos, sucursales, agencias, entre otros que operen en el país y que obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos. El tipo impositivo de este impuesto es del 1% y se calcula sobre la cuarta parte del monto de los activos netos o la cuarta parte de los ingresos brutos de las personas que están obligadas a pagarlo.

En el período de gobierno del presidente Otto Pérez Molina no se modificó ni se crearon nuevos impuestos.

Durante varios años el Estado de Guatemala ha dejado de percibir lo esperado en recaudación de impuestos, sin embargo cabe destacar que durante el año 2016, la Superintendencia de Administración Tributaria logró superar la meta de recaudación establecida, esto debido a las medidas administrativas tomadas. Este logro beneficia al Estado en cuanto a sus ingresos, pero la problemática permanece en el egreso, donde no se logra suplir las necesidades que presenta el país.

La siguiente tabla muestra que con el paso de los años la carga tributaria fue en aumento, sin embargo faltaba llegar a la meta de recaudación requerida, de los años 2008 al 2016 la recaudación fue en aumento. Aunque se ha querido tener un sistema tributario fortalecido y bien administrado, las medidas tomadas no han suplido las necesidades y el país continúa en crisis fiscal.



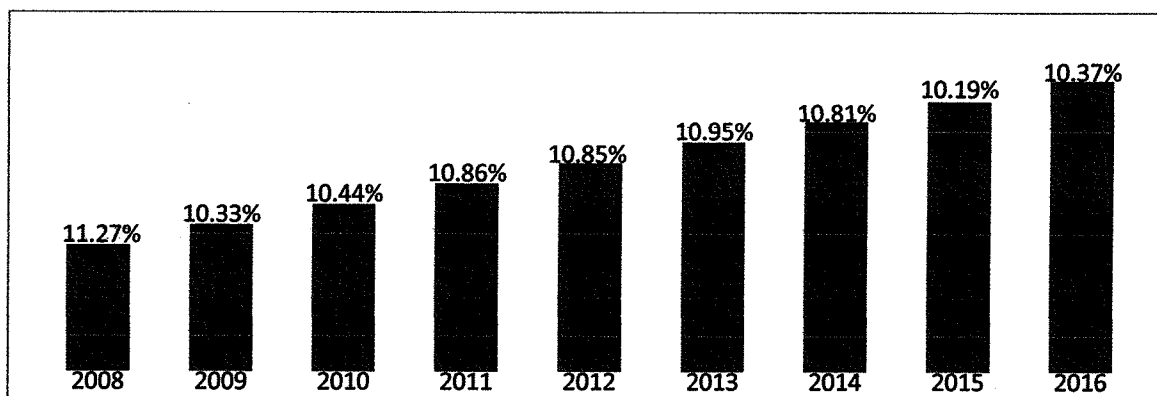
Tabla 1
Recaudación tributaria con respecto al PIB
Años del 2008 al 2016
(Cifras expresadas en millones de quetzales)

Año	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
*PIB	295,871.5	307,966.6	333,093.4	371,011.6	394,723.0	423,097.7	454,052.8	488,128.2	521,836.9
**Rec. Trib.	33,358.2	31,811.7	34,772.0	40,292.2	42,819.8	46,335.5	49,096.9	49,730.7	54,109.5
Resultado	11.27%	10.33%	10.44%	10.86%	10.85%	10.95%	10.81%	10.19%	10.37%

Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y el Ministerio de Finanzas Públicas. *Producto Interno Bruto **Recaudación Tributaria

La gráfica de recaudación muestra el aumento de cada año con respecto al producto interno bruto.

Gráfica 1
Recaudación tributaria con respecto al PIB
Años del 2008 al 2016



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y el Ministerio de Finanzas Públicas.



Existen debilidades que evitan que la recaudación aumente, como las exenciones y exoneraciones otorgadas a sectores importantes de la economía de Guatemala, la reducción de aranceles para las importaciones y la debilidad más pronunciada, la evasión fiscal. La situación del país continúa sumido en una crisis fiscal la cual no permite establecer un sistema sostenible que ayude al desarrollo. Mientras algunos sectores como la Superintendencia de Administración Tributaria, intentan encontrar soluciones, otros sectores como el Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras no aportan en absoluto acciones que determinen el avance para salir de la situación que se enfrenta. La siguiente tabla muestra quienes son los beneficiados de recibir exenciones y beneficios fiscales.



Tabla 2
Sectores con exenciones y beneficios fiscales en Guatemala
(Año 2012 - 2015)

(Cifras expresadas en millones de quetzales)

Por tipo de contribuyente e impuesto					
Según informes de la SAT, por tipo de contribuyente o sector, de la siguiente manera se ha exonerado o dado beneficios fiscales:					
Gasto tributario clasificado por actividad o tipo de contribuyente					
Beneficiarios	2012	2013	2014	2015	Total
Constitucional	1,763.92	1,892.47	2,080.54	2,527.44	8,264.37
Universidades	442.70	402.75	451.29	572.00	1,868.74
Centros educativos	488.11	554.40	631.64	764.81	2,438.96
IGSS	823.72	920.44	987.95	1,183.28	3,915.39
COG y CDAG (deporte)	9.38	14.89	9.66	7.35	41.28
Leyes ordinarias	24,566.79	8,932.83	9,389.29	9,535.21	52,424.12
Beneficiarios decreto 29-89 (maquilas)	1,253.72	1,113.50	1,073.59	1,083.62	4,524.43
Beneficiarios decreto 65-89 (zonas francas)	126.12	141.78	123.25	161.67	552.82
Actividades mercantiles	1,212.76	1,335.56	1,341.34	1,360.91	5,250.57
Iglesias	79.64	78.33	89.27	80.96	328.20
Instituciones de asistencia social	610.69	817.15	847.42	893.01	3,168.27
Misiones diplomáticas e internacionales	167.65	184.07	188.16	171.29	711.17
Cooperativas	224.65	189.79	151.40	193.85	759.69
Generación de energía eléctrica	184.94	103.05	257.86	179.35	725.20
Minas, canteras y extracción petrolera	0.38	0.22	-	-	0.60
Empleados en relación de dependencia*	16,380.54	379.95	444.04	466.75	17,671.28
Personas individuales, familias	2,944.56	3,081.84	3,264.58	3,217.12	12,508.10
Intermediación financiera	1,068.08	1,126.93	1,264.82	1,343.18	4,803.01
Instituciones gubernamentales	313.05	380.67	343.56	383.50	1,420.78
Total de gasto tributario por año	26,330.70	10,825.30	11,469.83	12,062.65	60,688.48
*La baja respecto del 2012 se debe principalmente a la modificación a la planilla de IVA					

Fuente: Elaboración propia con base a tabla de publicación de Prensa Libre, <https://www.prensalibre.com/economia/sugieren-revisar-los-privilegios-fiscales>. Publicación del 18 de agosto 2016.

1.2 FINES DE LOS TRIBUTOS

El fin fundamental de los tributos es la recaudación de recursos para la subsistencia del Estado, se debe comprender por subsistencia, el sostenimiento mismo del Estado como aparato administrativo, así como el tener los recursos



necesarios para el cumplimiento de sus fines. El Estado destina de manera proporcional una cantidad de dinero para cada ministerio que lo conforma.

1.2.1 Generales

Los fines generales que el Estado tiene son, garantizar a la población la justicia, la seguridad, la salud, la educación y el desarrollo integral de cada persona. La Constitución Política de la República de Guatemala menciona en su artículo 2, que es deber del Estado garantizar la vida y la paz. Esto no puede llevarse a cabo sin recursos, por lo tanto los tributos sirven para sufragar los gastos o inversiones para cumplir los fines mencionados.

1.2.2 Específicos

El Estado de Guatemala maneja un presupuesto de ingresos y egresos, el cual en su mayoría es suplido por los ingresos obtenidos de la recaudación de impuestos de los ciudadanos. La Constitución Política de la República de Guatemala, menciona lo siguiente al respecto del presupuesto:

Artículo 237.- (Reformado) Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado. El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en esta Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y los gastos por realizar. La unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura programática. Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos.

Por lo tanto se puede mencionar que los fines específicos de los tributos serán suplir las necesidades de los órganos estatales, la deuda pública, entre otros, se nombran las siguientes instituciones:

Ministerio de Salud

Ministerio de Gobernación

Ministerio de Relaciones Exteriores

Ministerio de Defensa



Ministerio de Comunicaciones

Ministerio de Desarrollo Social

Ministerio de Cultura y Deportes

Ministerio de Energía y Minas

Ministerio de Agricultura

Ministerio de Economía

Ministerio de Trabajo

Ministerio de Educación

Ministerio de Finanzas

La Universidad de San Carlos que es un ente descentralizado, pero le corresponde un monto del presupuesto general de la nación, siendo una asignación no menor del cinco por ciento (5%) del Presupuesto General de Ingresos Ordinarios del Estado, según el artículo 84 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.3 EL ESTADO Y SU SUBSISTENCIA

El Estado obtiene ingresos a través de diferentes fuentes, siendo estas; los tributos, ingresos no tributarios, ingresos de capital, donaciones, colocación de bonos y por medio de desembolsos de préstamos internos y externos. Con los ingresos obtenidos se espera que se pueda suplir las necesidades de la población, las cuales son manejadas por cada ente estatal, entes descentralizados y cualquier otro que esté asignado para el manejo de fondos del Estado.

1.3.1 Necesidades primordiales del Estado

Como se ha mencionado, el Estado suple sus necesidades agenciándose de diferentes fuentes de ingresos. Delegando a cada uno de los ministerios como lo es en el caso del Estado de Guatemala, una cantidad de dinero para suplir las necesidades específicas que le corresponden, siendo las siguientes, según la Ley del



Organismo Ejecutivo, Decreto 114 (1997), del Congreso de la República de Guatemala:

- “Mejorar las condiciones alimenticias de la población.
- Conservación, protección, sostenibilidad y mejoramiento del ambiente y los recursos naturales en el país.
- Establecimiento, mantenimiento y desarrollo de los sistemas de comunicaciones y transporte del país.
- Conservación y desarrollo de la cultura guatemalteca.
- Desarrollo de las actividades productivas no agropecuarias, del comercio interno y externo.
- Servicios escolares y extraescolares para la educación de los guatemaltecos.
- La producción, distribución y comercialización de la energía y de los hidrocarburos, y a la explotación de los recursos mineros.
- Recaudación y administración de los ingresos fiscales.
- El mantenimiento de la paz y el orden público, la seguridad de las personas y de sus bienes.
- Defensa de la soberanía y de la integridad del territorio nacional.
- Relaciones del Estado de Guatemala con otros Estados y personas o instituciones jurídicas de derecho internacional.
- Salud preventiva y curativa, acciones de protección, promoción, recuperación y rehabilitación de la salud física y mental de los habitantes del país y preservación higiénica del medio ambiente.
- Fuentes de trabajo, formación técnica y profesional y previsión social.”

1.3.2 Medios al alcance para agenciarse de ingresos

Estos son los mecanismos que utiliza el Estado para agenciarse de recursos y cumplir sus fines.

- **Tributos:** Son los ingresos pecuniarios que el Estado obtiene a través de la obligación impuesta a la población.



- **Colocación de bonos:** Son títulos de deuda que el Estado emite para obtener fondos, los cuales se compromete a pagar en un tiempo estipulado incluyendo los intereses que estos generen.
- **Préstamos externos:** Este tipo de préstamos los obtiene el Estado con países o entidades del extranjero, créditos que ayudan al Estado para suplir necesidades internas.
- **Donaciones:** Son ingresos que el Estado obtiene sin obligación alguna de devolver lo obtenido, normalmente las donaciones al Estado vienen del extranjero.
- **Ingresos de capital:** Son los ingresos que recibe el Estado por la venta de inmuebles, intangibles o recuperación de inversiones.

El proyecto de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado del ejercicio fiscal 2016, menciona acerca de estos ingresos y los porcentajes que integraban cada uno de estos medios para el año mencionado.



CAPÍTULO II

LA TRIBUTACIÓN EN GUATEMALA

Guatemala es un país que se caracteriza por tener un sistema de tributación débil y durante la historia no ha encontrado bases sólidas para poder llegar a los objetivos deseados de recaudación, la administración que asumió la jefatura de la Superintendencia de Administración Tributaria en el año 2016, llevó a cabo medidas administrativas que permitieron para ese año llegar y sobrepasar la meta de recaudación, siendo esta de Q53,850.4 millones en términos netos y lo recaudado fue de Q54,103.71 millones, según la Intendencia de Recaudación y Gestión de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.1 LOS TRIBUTOS

Los tributos son el dinero que el Estado exige a los contribuyentes para poder cubrir las necesidades básicas del país. El Código Tributario en su 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.

Existen en este ámbito dos entes involucrados, el sujeto activo y el sujeto pasivo, uno de los cuales tiene la facultad de ser acreedor de los tributos (quien los recibe) y el otro tiene la obligación del pago de los mismos. El Código Tributario en los artículos 17 y 18 respectivamente los define de la siguiente manera: Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

Sujeto pasivo de la obligación tributaria es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

Existen maneras que los contribuyentes han ideado para poder reducir al mínimo el pago de impuestos, como las siguientes:



Evasión: Se da cuando el contribuyente reduce el pago de impuesto o bien no realiza el pago, utilizando para ellos métodos que son ilegales, como encubrir la naturaleza de un negocio para poder reducir la responsabilidad ante el fisco.

Elusión: Situación en la cual se busca reducir al mínimo el pago de impuestos pero sin violar la ley, haciendo uso de lagunas legales y de paraísos fiscales.

Omisión: La omisión tributaria se da cuando el contribuyente no determina o bien realiza una determinación incorrecta de la obligación tributaria.

2.1.1 Características de los tributos

- Monetarios
- Exigibles
- Obligatorios
- Útiles para satisfacer necesidades

2.1.2 Tipos de tributos

De conformidad con el Código Tributario, los tributos se clasifican en: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, los describe en los artículos 11,12 y 13 de la siguiente manera:

Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Arbitrio. Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

Contribución especial y contribución por mejoras. 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 individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.



2.2 CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Los tributos se clasifican de acuerdo a la legislación, al hecho que los genera. Por lo tanto, estos se clasifican como impuestos directos e impuestos indirectos.

2.2.1 Directos

En esta clasificación se encuentran aquellos impuestos que recaen sobre las rentas, propiedades, sobre los ingresos que obtienen los contribuyentes, estos están relacionados como su nombre lo indica, directamente con el contribuyente. Entre estos impuestos podemos mencionar los siguientes:

- **Impuesto Sobre la Renta – Base imponible.**

Renta imponible del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.

Renta imponible del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.

- **Impuesto de Solidaridad – Base imponible.** La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre:
 - a) La cuarta parte del monto del activo neto; o,
 - b) La cuarta parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior.



- **Impuesto Único Sobre Inmuebles – Base imponible.** La base del impuesto estará constituida por los valores de los distintos inmuebles que pertenezcan a un mismo contribuyente en calidad de sujeto pasivo del impuesto.

Para determinar el impuesto anual sobre inmuebles se establecen las escalas y tasas siguientes:

ESCALA	TASA
Hasta Q2,000.00	Exento
De Q2,000.01 a Q20,000.00	2 por millar
De Q20,000.01 a Q70,000.00	6 por millar
De Q70,000.01 en adelante	9 por millar

- **Impuestos Sobre Productos Financieros – Base imponible.** La constituye la totalidad de los ingresos por concepto de intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos-valores, públicos o privados, que se paguen o acrediten en cuenta a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala. El tipo impositivo es del diez por ciento (10%) y se aplicará a la base imponible.
- **Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones – Base imponible.** La base imponible de este impuesto será el valor de los bienes que se transmiten por herencias, legados o donaciones, haciéndose las deducciones que indica el artículo 4 de la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, Decreto No. 431.
- **Impuesto Sobre Circulación de Vehículos – Base imponible.** La compone el valor de los vehículos. Para vehículos automotores terrestres usados, es el valor consignado en la factura original, emitida por el vendedor del vehículo en el exterior.
Para vehículos terrestres nuevos, ensamblados o fabricados en el extranjero, la base imponible es el valor de importación definido como la adición del seguro y flete al valor del vehículo, reportado por los fabricantes o los importadores.



Para el caso de los vehículos automotores terrestres nuevos, ensamblados o fabricados en Guatemala, la base imponible es el valor del vehículo consignado en la factura emitida por el ensamblador o el fabricante.

2.2.2 Indirectos

Los impuestos indirectos son aquellos en los que ocurre la traslación, ya que estos no los asume el contribuyente directamente, sino traslada el pago del impuesto al consumidor final, el cual ya está incluido en el consumo (precio) que paga el sujeto.

- **Impuesto al Valor Agregado – Base imponible.**
En las ventas. La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales.
En la prestación de servicios. La base imponible en la prestación de servicios será el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales.
- **Impuesto al Tabaco y sus Productos – Base imponible.** Los cigarrillos fabricados a máquina, de producción nacional, como para los importados, la base imponible no podrá ser menor que el cuarenta y seis por ciento (46%) del precio de venta sugerido al público por el fabricante, el importador, el distribuidor o el intermediario, según quien realice la venta al público.
- **Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas – Base imponible.** Para determinar el impuesto que aplica a la distribución de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, la constituye el precio de venta al consumidor final sugerido por el fabricante o el importador, y reportado por éstos a la Superintendencia de Administración Tributaria, sin incluir en dicho precio, el Impuesto al Valor Agregado, ni el Impuesto a la Distribución de las Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas.
- **Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo – Base imponible.** La base de cálculo se fijará de conformidad con el galón americano de 3.785 litros, a la temperatura ambiente.



Las tasas del impuesto son las siguientes: Gasolina superior Q.4.70; Gasolina Regular Q4.60; Gasolina de Aviación Q4.70; Diesel y gas oil Q1.30; Kerosina Q0.50; Kerosina para motores de reacción Q0.50; Nafta Q0.50.

- **Impuesto a la Distribución de Cementos** – Base imponible. Para determinar el Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, la constituye la bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) Kilogramos de peso o su equivalente. Cuando se distribuyan o se importen bolsas de mayor o menor peso, a granel o “clinker”, se aplicará la equivalencia respectiva a bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) kilogramos. La tarifa del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento en el territorio nacional, será de un quetzal con cincuenta centavos (Q.1.50) por cada bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) kilogramos de peso o su equivalente, cuando sea a granel o “clinker”, o en bolsas de peso diferente.
- **Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos** - Base imponible. El impuesto se determina aplicando la tarifa al valor de los actos y contratos afectos. La tarifa del impuesto es del tres por ciento (3%). El impuesto se determina aplicando la tarifa al valor de los actos y contratos afectos. El valor es el que consta en el documento, el cual no podrá ser inferior al que conste en los registros públicos, matrículas, catastros o en los listados oficiales.

2.3 LOS CONTRIBUYENTES

Los contribuyentes tributarios son: toda persona individual o jurídica que tiene obligaciones hacia un ente público, estos están obligados al pago de los tributos.

El Código Tributario (Decreto 6-91) los describe de esta manera en el artículo 21: Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.



2.3.1 Tipos de contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta

Según la Ley de Actualización Tributaria (Decreto 10-2012) Libro I, los contribuyentes pueden estar inscritos en cualquiera de los dos siguientes regímenes.

2.3.1.1 Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

En este régimen, se restan los gastos, costos y rentas exentas de la renta bruta y a la diferencia se le grava el impuesto del 25%. Estos contribuyentes tienen las siguientes obligaciones:

- Consignar en sus facturas "Sujeto a pagos trimestrales".
- Tipo impositivo: 25% de 2015 en adelante.
- Inventarios anuales al 31 de diciembre de cada año y reportar las existencias al 30 de junio y 31 de diciembre de cada año.
- Frecuencia de pago: Trimestrales y Declaración Jurada y pago dentro del mes siguiente.
- Presentación de Declaración Jurada Anual de Liquidación, dentro de los primeros tres meses del año calendario inmediato siguiente.

2.3.1.2 Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

Este régimen no se enfoca en las ganancias, sino en el total de los ingresos obtenidos durante el mes calendario, el porcentaje de impuesto es del 5% para ingresos menores a Q30,000.00 mensuales o de un importe fijo de Q1,500.00 más un 7% sobre el excedente de Q30,000.00

Estos contribuyentes tienen las siguientes obligaciones:

- Emitir facturas con la frase "Sujeto a retención definitiva"/"Pago directo Resolución"
- Llevar contabilidad cuando corresponda
- Presentar declaración mensual
- Presentar declaración anual informativa
- Actuar como agente de retención



2.3.2 Tipos de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado

Con respecto al pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA), los contribuyentes afectados son:

2.3.2.1 Régimen general

Están obligados a reportar mensualmente el impuesto pagado en sus compras y el impuesto cobrado en sus ventas. Lo que se paga a la Superintendencia de Administración Tributaria es la diferencia entre estos dos valores, reportados en las facturas de compras y ventas.

2.3.2.2 Régimen de pequeño contribuyente

A este régimen esta afecta aquella persona que trabaja por su cuenta o que tiene una empresa pequeña y sus ventas o prestaciones de servicios suman no más de Q150,000.00 al año. Estos contribuyentes tienen las siguientes obligaciones:

- Inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)
- Llevar el libro de compras y ventas
- Emitir factura por venta realizada
- Exigir factura por compra de bienes o servicios
- Obligación de exigir constancias de retención de IVA
- Presentar mensualmente declaración de IVA

2.3.3 Obligaciones de los contribuyentes

Las obligaciones que tienen los contribuyentes se pueden dividir en: obligaciones formales y obligaciones sustantivas.

2.3.3.1 Obligaciones formales

Estas son las obligaciones principales que debe cumplir

- Inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria
- Actualizar o ratificar anualmente datos
- Solicitar autorización de documentos
- Habilitar libros contables y otros cuando corresponda



- Presentar declaraciones e informes en forma electrónica
- Actuar como agente retenedor
- Solicitar solvencia fiscal

2.3.3.2 Obligaciones declarativas y/o sustantivas

Declarativas únicamente cuando no lleve a cabo actividades donde obtenga ingresos y sustantivas corresponde a pagar los impuestos.

2.4 PERSONAS AFECTAS A IMPUESTOS

Cada ciudadano está afecto a impuestos ya sea de manera directa o indirecta, la razón es que los tributos están incluidos en todas las actividades económicas que se realizan.

2.4.1 Personas naturales o individuales

En esta clasificación se encuentran todas aquellas personas que están registradas como su nombre lo indica, como personas individuales ante la Superintendencia de Administración Tributaria, las cuales tienen obligaciones tributarias formales, declarativas y sustantivas, en el siguiente capítulo se encuentran descritas estas obligaciones. Si en algún caso faltare a alguna de estas obligaciones, las sanciones recaen directamente al contribuyente, el cual debe responder ante ello de manera personal.

2.4.2 Personas jurídicas

Las personas jurídicas son contribuyentes que se constituyen como sociedades. Las responsabilidades y obligaciones recaen sobre la organización. Las obligaciones tributarias a las que están sujetas son formales, declarativas y sustantivas. Si faltare a alguna de estas obligaciones, las sanciones recaen sobre la organización y no sobre un ente individual, según el artículo 24 del Código Civil, Decreto Ley Número 106.



2.5 ENTIDADES EXENTAS DE IMPUESTOS

Estas entidades se caracterizan por ser constituidas sin fines de lucro, su objetivo no es obtener ganancias a través de su labor. El enfoque principal de estas entidades es la ayuda humanitaria, se constituyen para brindar apoyo a la población en distintos ámbitos. Por tal razón son entidades que están exentas del pago de impuestos, siempre y cuando cumplan con determinados requisitos y que sus actividades mantengan el fin para el cual fueron creadas; sin embargo si por determinada situación llevan a cabo actividades que les generen ingresos distintos a su fin, estos sí estarán sujetos a impuestos, según el Decreto 27-92 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Decreto 10-2012 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, ya que la ley les otorga la exención únicamente por actividades específicas y limitadas, las cuales se mencionan más adelante.

2.5.1 Asociaciones civiles

Las asociaciones civiles son formadas con diferentes intereses, aunque siempre deben constituirse sin fines de lucro. Se encuentran en este grupo formaciones de personas con intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, entre otros, que velan por el bienestar común y su patrimonio lo destinan para intereses en general, estas pueden ser: Fundaciones, organizaciones no lucrativas (ONG's), cooperativas, partidos políticos, iglesias, entre otras.

La Constitución Política de la República de Guatemala, reconoce el derecho de asociación y lo menciona de esta manera:

Artículo 34. Derecho de asociación. Se reconoce el derecho de libre asociación. Nadie está obligado a asociarse ni a formar parte de grupos o asociaciones de auto-defensa o similares. Se exceptúa el caso de la colegiación profesional.

Y el Código Civil hace la mención sobre las asociaciones indicando su personalidad jurídica de la siguiente manera:

Artículo 15. Numeral 3º. Las asociaciones sin finalidades lucrativas que se proponen promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier otro orden, cuya



constitución fuere debidamente aprobada por la autoridad respectiva. Los patronos y los comités para obras de recreo, utilidad o beneficio social creados o autorizados por la autoridad correspondiente, se consideran también como asociaciones.

2. 5.1.1 Obligaciones legales de las asociaciones civiles

Está descrito en el Código Civil (Decreto-Ley Número 106), las siguientes obligaciones para este apartado de asociaciones.

- Formalizarse mediante escritura de constitución.
- Elaborar los estatutos que la regirá.
- Elegir la junta directiva de dicha asociación.
- Elegir al presidente y representante legal de la junta directiva.
- Enumerar los requisitos para poder asociarse.
- Inscribirse en el Registro de las Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación.
- Inscribirse en el régimen de seguridad social cuando posea más de tres empleados.
- Habilitar libro de salarios en el Ministerio de Trabajo y Previsión Social.
- Cuando tenga más de diez empleados es necesario que autorice un reglamento interno de trabajo, el cual deberá ser exhibido como mínimo en dos lugares de la asociación (Artículo 57 Decreto Número 1441, Código de Trabajo).
- Inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para su registro y control, incluyendo el nombramiento de contador general.

2.5.2 Fundaciones

Son entidades sin ánimo de lucro, cuentan con un patrimonio que es aportado por los fundadores y sus funciones deben desarrollarse de acuerdo al fin social por el que fueron constituidas, están reguladas por el Código Civil y por otras leyes específicas que se mencionan más adelante, las cuales indican sus obligaciones tributarias y su derecho a la exención de determinados impuestos.

El Código Civil menciona lo siguiente con respecto a las fundaciones:



Artículo 15. Son personas jurídicas: 2º. Las fundaciones y demás entidades de interés público creadas o reconocidas por la ley;

Artículo 20. Las fundaciones se constituirán por escritura pública o por testamento. En el instrumento de fundación debe indicarse el patrimonio afecto y el fin a que se destina y la forma de administración. La autoridad respectiva aprobará el funcionamiento de la fundación si no fuera contraria a la ley, y a falta de disposiciones suficientes, dictará las reglas necesarias para dar cumplimiento a la voluntad del fundador.

Al constituirse una fundación esta queda sujeta a las leyes vigentes del país. Al momento no existe una ley específica que regule el funcionamiento de las mismas, por lo tanto lo más apegado es la regulación a través de las leyes donde mencionan asuntos referentes a entidades no lucrativas.

2.5.3 Organizaciones no gubernamentales (ONG's)

Las organizaciones no gubernamentales se encuentran incluidas en el grupo de entidades que están exentas de impuestos, siempre y cuando las actividades se realicen sobre el fin que fueron creadas; sin embargo, pueden realizar otras actividades fuera de su fin, dependiendo de la actividad realizada estarán afectas a impuestos.

La Ley de Organizaciones no Gubernamentales para el Desarrollo (Decreto número 02-2003) las describe de la siguiente manera:

ARTICULO 2. Naturaleza. Son Organizaciones No Gubernamentales u ONG's, las constituidas con intereses culturales, educativos, deportivos, con servicio social, de asistencia, beneficencia, promoción y desarrollo económico y social, sin fines de lucro. Tendrán patrimonio propio proveniente de recursos nacionales o internacionales, y personalidad jurídica propia, distinta de la de sus asociados, al momento de ser inscrita como tales en el Registro Civil Municipal correspondiente. Su organización y funcionamiento se rige por sus estatutos, las disposiciones de la presente Ley, y demás disposiciones jurídicas de carácter ordinario.



ARTICULO 3. Finalidades. Las finalidades de la asociación deberán establecerse en su constitución como ONG, pero en ella deberán incluirse entre otras:

- a) Ser asociación sin fines de lucro y de beneficio social.
- b) Promover políticas de desarrollo de carácter social, económico, cultural y de ambiente.

2.5.4 Cooperativas

Las cooperativas son también asociaciones civiles, entidades sin fines de lucro, las cuales son mencionadas en el Código Civil, además por su fin se encuentran dentro de las entidades que están exentas de impuestos por sus actividades regulares, no obstante pueden realizar otro tipo de actividades, pero por estas si deben pagar el o los impuestos a los que estén afectas. Las cooperativas tienen su propia ley, por lo tanto su funcionamiento está regulando directamente por la misma, atendiendo también a otras leyes que se relacionen. La Ley de Cooperativas (Decreto número 82-78) menciona lo siguiente al respecto:

ARTICULO 2. NATURALEZA DE LAS COOPERATIVAS. Las cooperativas debidamente constituidas, son asociaciones titulares de una empresa económica al servicio de sus asociados, que se rigen en su organización y funcionamiento por las disposiciones de la presente ley. Tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de sus asociados, al estar inscritas en el Registro de Cooperativas.

2.5.5 Partidos políticos

Los partidos políticos son también asociaciones civiles y tienen personalidad jurídica según el Código Civil. Estas asociaciones están reguladas por una ley específica, siendo esta la ley electoral y de partidos políticos. La cual menciona en su artículo 16 que son organizaciones políticas las siguientes:

- a) Los partidos políticos y los comités para la constitución de los mismos.
- b) Los comités cívicos electorales; y,
- c) Las asociaciones con fines políticos.



El artículo 18 de esta misma ley señala que los partidos políticos legalmente constituidos e inscritos en el Registro de Ciudadanos, son instituciones de derecho público, con personalidad jurídica y de duración indefinida, salvo los casos establecidos en la ley y configuran el carácter democrático del régimen político del Estado.

Para poder estar exentos de determinados impuestos, los partidos políticos tienen que cumplir con ciertos requisitos. El artículo 11 del Decreto 10-2012 de la Ley de Actualización Tributaria menciona a cerca de las rentas que están exentas del impuesto, las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes, tales como: los colegios profesionales; los partidos políticos; entre otros. Este artículo es aplicable a las entidades mencionadas en este capítulo.

2.5.6 Iglesias

Estas son entidades también sin fines de lucro, la Constitución Política de la República de Guatemala menciona en el artículo 37 sobre la personalidad jurídica de las iglesias, este mismo artículo menciona acerca de que los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones.

Además el Código Civil menciona también en el artículo 15 sobre la personalidad jurídica que tienen las iglesias de todos los cultos y el artículo 17 dice que las iglesias son capaces para adquirir y poseer bienes y disponer de ellos, siempre que los destinen exclusivamente a fines religiosos, de asistencia social o a la educación. Su personería se determina por las reglas de su institución. Las iglesias no tienen una ley específica para regirse, por lo tanto deben sujetarse a lo mencionado con anterioridad y abocarse a aquellas leyes que contengan información relacionada a su funcionamiento.

2.6 MAL USO DE LOS RECURSOS FISCALES

El mal manejo de los recursos que ha obtenido el Estado, no ha permitido que el país tenga un balance positivo en sus finanzas y pueda así suplir las necesidades



que se le presentan. Este ha sido un problema que ha estado presente desde el régimen colonial; el uso inadecuado de los recursos no permite un avance adecuado en el desarrollo de cada programa del Estado. Aunque se tenga un plan o presupuesto de gastos, el mal uso de los ingresos no deja cumplir con lo planeado.

2.6.1 La corrupción

Existen casos que pueden mencionarse al respecto de la corrupción que ha sufrido el país, hechos en donde se han visto involucradas dependencias y funcionarios de Estado. Situaciones en las cuales los impuestos han sido desviados de manera ilícita, impidiendo que la recaudación sea la debida y adecuada. Los actos de corrupción no son actos que han nacido en la actualidad, estos vienen desde que se implementó la tributación y sólo algunos de ellos han salido a luz recientemente, muchos otros han quedado impunes. Esto ha afectado a la economía del país de distintas maneras, los contribuyentes al descubrir que los impuestos que pagan no están siendo usados correctamente, deciden de una u otra manera evadir impuestos al no declarar lo que les corresponde, consecuentemente los ministerios por los cuales está conformado el Estado, no reciben la cantidad de dinero suficiente para poder solventar las necesidades que se presentan en el país. Las áreas en donde la necesidad es mayor son salud, de alimentación, de seguridad, de educación, entre otros.

2.6.2 Desconocimiento legal

Por desconocimiento pueden suscitarse situaciones en las cuales algún ente del Estado destine parte de los fondos asignados a actividades no permitidas por la ley. No obstante cada ente debería tener el conocimiento adecuado para ejercer sus funciones y conocer lo que le es permitido realizar y no realizar de acuerdo a lo que dictan las leyes específicas.

2.6.3 Desviación presupuestaria

Otro de los casos del mal uso de los recursos fiscales es la desviación presupuestaria. Eder Juárez manifiesta en uno de sus artículos que durante el año 2015 las denuncias ante el Ministerio Público por corrupción aumentaron en un 500% comparado con el año anterior. Afirma que en 2015 se recibieron 802



expedientes, mientras que el año anterior 161, según la Fiscalía Contra la Corrupción del Ministerio Público. Abiertamente se realizan gastos innecesarios en las entidades del Estado, no priorizando las áreas necesitadas, evitando así el desarrollo del país.

2.7 INSTITUCIÓN FISCALIZADORA

En el primer capítulo se describió la manera en que el país se organizaba para poder recaudar los tributos, la necesidad por percibir de manera sostenida los impuestos era grande; sin embargo, fue hasta el año de 1997 que empezó a funcionar en Guatemala la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. Esta fue creada con el fin de ayudar al sistema en la recaudación de los impuestos y así aumentar los ingresos tributarios. En el año de 1998 a través del Decreto Número 1-98 se creó la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ley que rige el funcionamiento y atribuciones de esta institución.

2.7.1 Superintendencia de Administración Tributaria

Los fines para los cuales fue creada esta institución son variados, estos son mencionados en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el inciso d) establece que una de las funciones de la SAT es organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

Superintendencia de Administración Tributaria (2014) La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en



funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

Como primer paso para el inicio de operaciones de la Institución, fue precisa la selección de su Directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo No. 252-98.

El Superintendente es el Secretario del Directorio y funge como la autoridad administrativa superior de la SAT. Tiene a su cargo la administración y la dirección general de la institución.

2.8 EVALUACIÓN FISCAL

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene la facultad para realizar evaluaciones o auditorías fiscales en cualquier momento, las visitas son sin previo aviso, o bien SAT notifica a la entidad que se presente en determinada fecha a sus oficinas, indicando que documentación se debe presentar.

Las entidades exentas no están libres de inspecciones por parte de la SAT, ya que como se mencionó anteriormente, estas deben inscribirse como cualquier contribuyente y atender las especificaciones que la ley indica en cuanto a su funcionamiento y el goce de la exención de impuestos. Por lo tanto deben tener en cuenta sus obligaciones ante el fisco, Girón S. (s.f.) (T&G Auditores y Consultores) menciona las siguientes:

I. Obligaciones formales:

- Mantener actualizados sus datos de inscripción en el Registro Tributario Unificado de la SAT.



- Llevar libros contables y los demás que las leyes tributarias establezcan, debidamente habilitados y actualizados.
- Inscribirse como contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto sobre la Renta (ISR), cuando obtengan ingresos por venta de bienes y cualquier otra renta que no provenga de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias.
- Emitir facturas, autorizadas a través del Registro Fiscal de Imprentas de la SAT, por las operaciones de venta de bienes.
- Extender recibos en los pagos por cuotas ordinarias y extraordinarias, donaciones que reciba y por la prestación de servicios de los cuales gozan de exención del IVA. Dichos recibos deben cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 18 del Reglamento de la Ley del ISR y los requisitos del artículo 19 inciso 2, del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Acuerdo Gubernativo 213-2013.
- Actuar como Agentes de Retención del ISR y emitir las Constancias de Retención de dicho impuesto, cuando corresponda.
- Presentar la conciliación anual de retenciones.
- Presentar Declaración Jurada Anual del ISR dentro de los primeros tres meses del año calendario siguiente al período que declaran, aun cuando no hayan obtenido ingresos afectos al pago del impuesto.

II. Obligaciones de pago:

- Presentar las declaraciones y efectuar el pago correspondiente por las rentas que no provengan de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias, previo a la selección del régimen mensual o trimestral que se opte en el ISR. En todo caso, observar el plazo establecido por la ley para cada régimen.
- Presentar las Declaraciones Juradas y Recibos de Pago Mensuales de Retenciones del ISR efectuadas a personas domiciliadas o no domiciliadas, siempre dentro de los plazos establecidos en la Ley del ISR.
- Presentar la Declaración Jurada y Recibo de Pago Mensual del IVA, cuando realicen actos gravados. En este caso, se tendrá como plazo el mes



calendario siguiente, al período impositivo que declara. En operaciones gravadas, se tiene derecho a crédito fiscal. La presentación se debe efectuar aún y cuando no se realicen operaciones gravadas.

- En las compras que se realicen para actividades exentas, el contribuyente se considera como consumidor final del IVA, no así en las compras destinadas a actividades gravadas, en cuyo caso el impuesto generado se considera como crédito fiscal.
- Para mantener la calidad de exentos, las entidades de carácter no lucrativo tienen prohibido distribuir bienes, utilidades o ganancias entre sus miembros. En caso que la SAT determine incumplimiento de lo anterior, inmediatamente dejarán de gozar de la exención de los impuestos.

2.8.1 Estructura fiscal

Existe un marco legal que determina la estructura fiscal del país, este marco legal está establecido por el Código Tributario, el Código Civil, el Código de Comercio, la Ley de Actualización Tributaria, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley de Impuesto Único Sobre Inmuebles y la Ley del Impuesto de Solidaridad.



CAPÍTULO III

LA EDUCACIÓN EN GUATEMALA

En épocas antiguas la educación en el país no era impartida de manera homogénea, en algún momento de la historia, fue la iglesia católica la encargada de la educación, pero únicamente tenían acceso a ella los hijos de españoles y mestizos excluyendo así a la población indígena, en escasas ocasiones fueron incluidos algunos de ellos. Con el tiempo la educación fue cambiando y mejorando, no obstante fue hasta el siglo pasado donde ésta tuvo cambios realmente significativos y beneficiosos para la población en general.

3.1 ENTIDADES NO LUCRATIVAS DEDICADAS A LA EDUCACIÓN

Existen en el país entidades no lucrativas que se dedican a la educación. Su fin primordial es brindar conocimientos a la comunidad. Existen diferentes formas legales en que se pueden constituir, como fundaciones, organizaciones no gubernamentales, cooperativas, iglesias, entre otras.

3.1.1 Fundaciones

Los fines a los que estas pueden dedicarse son distintos, entre ellos están culturales, sociales, religiosos, educativos, entre otros. Las fundaciones cuentan con exenciones de impuestos.

3.1.2 Organizaciones no gubernamentales

Estas organizaciones también pueden formarse con fines educativos, los cuales son brindados para beneficio de la sociedad, también son entidades que se encuentran exentas de impuestos.

3.1.3 Cooperativas

Son distintos los fines para los cuales se puede formar una cooperativa, entre ellos puede encontrarse también la educación, sólo que en este caso se limitan los servicios a la atención de los asociados de la cooperativa.



3.1.4 Iglesias

Existen iglesias en el país que ofrecen servicios educativos a través de establecimientos los cuales se catalogan como privados, las iglesias gozan de la exención de determinados impuestos tanto por su institución como iglesia y por los servicios educativos que prestan.

3.2 CENTROS EDUCATIVOS

En el país se encuentran en funcionamiento centros educativos los cuales atienden las necesidades de educación de distintas maneras. Existen centros educativos públicos, privados y por cooperativa. La Ley de Educación Nacional (Decreto 12-91 del Congreso de la República de Guatemala) cita a los centros educativos de esta forma:

ARTICULO 19°. Definición. Los centros educativos son establecimientos de carácter público, privado o por cooperativas a través de los cuales se ejecutan los procesos de educación escolar. ARTICULO 20°. Integración. Los centros educativos públicos, privados o por cooperativas están integrados por:

- Educandos
- Padres de Familia
- Educadores
- Personal Técnico, Administrativo y de Servicio.

3.2.1 Centros educativos públicos

Estos centros educativos pertenecen al Estado, por lo tanto es éste quien sufraga los gastos para su mantenimiento. La Ley de Educación Nacional (Decreto 12-91) los describe de la siguiente manera:

ARTICULO 21°. Definición. Los centros educativos públicos, son establecimientos que administra y financia el Estado para ofrecer sin discriminación, el servicio



educacional a los habitantes del país, de acuerdo a las edades correspondientes de cada nivel y tipo de escuela, normados por el reglamento específico.

3.2.2 Centros educativos privados

Los centros educativos privados son propiedad de personas particulares, por lo tanto su funcionamiento pertenece a la iniciativa privada. Los centros educativos privados también son normados por la Ley de Educación Nacional y los define así:

ARTICULO 23°. Definición. Los centros educativos privados, son establecimientos a cargo de la iniciativa privada que ofrecen servicios educativos, de conformidad con los reglamentos y disposiciones aprobadas por el Ministerio de Educación, quien a la vez tiene la responsabilidad de velar por su correcta aplicación y cumplimiento.

3.2.3 Centros educativos por cooperativa

Estos centros educativos ofrecen sus servicios sin fines lucrativos, su fin es el bien común y los fondos que obtienen son exclusivamente para el mantenimiento de su funcionamiento. La Ley de Educación Nacional los describe de esta forma:

ARTICULO 25°. Definición. Los centros educativos por cooperativa, son establecimientos educativos no lucrativos, en jurisdicción departamental y municipal, que responden a la demanda educacional en los diferentes niveles del subsistema de educación escolar.

El artículo 26 de la misma ley especifica que el financiamiento de estos establecimientos es aportado por la municipalidad, los padres de familia y el Ministerio de Educación, estos se organizan para prestar los servicios educativos.

3.3 INSCRIPCIÓN DE UN CENTRO EDUCATIVO PRIVADO EN EL REGISTRO

TRIBUTARIO UNIFICADO

Como todo contribuyente, los centros educativos privados deben inscribirse en el registro tributario unificado en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Esto como parte de las obligaciones formales a las que deben atender los contribuyentes.



Según la Superintendencia de Administración Tributaria, la documentación que debe presentar un centro educativo privado para poder realizar la inscripción es la siguiente:

- Documento Personal de Identificación (DPI) del Representante Legal y fotocopia.
- Pasaporte vigente en caso de ser extranjero y fotocopia.
- Resolución emitida por el Ministerio de Educación (MINEDUC) ó Dirección Departamental y fotocopia.
- Nombramiento del Representante Legal o copia legalizada y fotocopia.

3.4 SOSTENIMIENTO DE CENTROS EDUCATIVOS PRIVADOS

Este tipo de centros educativos son propiedad particular, por lo tanto se sostienen a través de los fondos que reciben por la prestación de los servicios. Estos no obtienen ayuda por parte del Estado, únicamente subsisten de acuerdo a los ingresos recibidos por aquellos que adquieren sus servicios.

El centro educativo objeto de este estudio, es propiedad de una fundación. Las donaciones que recibe la fundación son destinadas para cubrir los costos que conlleva brindar los servicios educativos a sus usuarios, como por ejemplo el mantenimiento de instalaciones, pago de nóminas, alquileres, energía eléctrica, seguridad, teléfono, entre otros.

Como se ha mencionado, el fin de estas instituciones no es lucrar, por consiguiente los fondos que reciban ya sea por parte de aquellos que demanden los servicios o bien por donadores, serán destinados para suplir las necesidades para las cuales se creó la fundación y no para beneficio de lucro de los fundadores.

3.5 CARACTERÍSTICAS DE LOS SERVICIOS EDUCATIVOS

Estas dependen directamente de la calidad del centro educativo; sin embargo hay características generales, como las siguientes:



3.5.1 Intangibilidad

Los servicios educativos por su naturaleza son intangibles. La calidad de los servicios puede medirse de manera anticipada a través del proceso de enseñanza-aprendizaje.

3.5.2 Inseparabilidad

Esta característica permite establecer la relación que existe entre aquellos que adquieren los servicios educativos con la institución que los ofrece. Los servicios educativos se ofrecen, estos son adquiridos y posteriormente producidos y consumidos, en consecuencia la relación de ambas partes durará el tiempo que determine cualquiera de los involucrados.

3.5.3 Heterogeneidad

Característica que hace que los servicios sean únicos, que sean variables. No siempre se recibirá el mismo servicio con exactitud de características, ya que los servicios educativos son proporcionados por distintas personas y en diferentes tiempos. Además conforme el tiempo avanza, la educación impartida evoluciona.

3.5.4 Caducidad

Existe una fecha de vencimiento para brindar estos servicios. El servicio educativo dura normalmente un ciclo escolar y este puede ser de menor tiempo si alguna de las dos partes rescinde por alguna razón, de lo contrario será brindado durante 180 días y si se desea se renovará el servicio para un siguiente ciclo escolar a través de las firmas de contratos.

3.6 OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS CENTROS EDUCATIVOS

PRIVADOS

Las obligaciones tributarias son el vínculo que existe entre el Estado y los contribuyentes, estos últimos deben cumplir con la prestación tributaria, la cual es exigible coactivamente. Se ha mencionado que a pesar de que los centros educativos privados son entidades exentas, esto no los exime de cumplir con



determinadas obligaciones tributarias ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Estas obligaciones tiene que efectuarlas como lo indica; el Código Tributario, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley de Actualización Tributaria, entre otras, las cuales se mencionan más adelante en el numeral 3.7, para evitar que le sean impuestas sanciones pecuniarias y/o administrativas. Las obligaciones tributarias a las que debe atender un centro educativo son las siguientes:

3.6.1 Obligaciones formales

Son las que establecen las leyes tributarias, siendo estas obligaciones las siguientes:

- Inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria: Para que el centro educativo pueda inscribirse deberá presentar lo indicado en el numeral 3.3 de este capítulo.
- Actualizar o ratificar anualmente datos generales: Representaciones legales, contadores, domicilio, teléfono, entre otros.
- Solicitar autorización de documentos: Deberá solicitar autorización de recibos a la Superintendencia de Administración Tributaria, para extender por los ingresos que perciba por inscripciones, colegiaturas y derecho a exámenes. Si se da el caso que el centro educativo preste servicios ajenos a su fin, por los cuales no está exento de impuestos como venta de libros, uniformes, alimentos, entre otros, deberá extender factura. Dichas facturas deben ser autorizadas por la Superintendencia Administración Tributaria.
- Habilitar libros contables y otros cuando corresponda
- Presentar declaraciones e informes en forma electrónica
- Actuar como agente retenedor
- Solicitar solvencia fiscal

3.6.2 Obligaciones declarativas

Estas obligaciones las cumple cuando declara sus actividades exentas, únicamente reporta sus ingresos pero no paga impuestos sobre ellos. O bien si durante el mes no tuvo movimientos de ventas, debe declarar sin valor y por



consiguiente no paga impuestos. Las constancias de exención del Impuesto al Valor Agregado que haya utilizado también debe declararlas de forma trimestral.

No importando el régimen en el que se encuentre inscrito el establecimiento educativo o bien si únicamente realiza actividades exentas, deberá cumplir por lo menos con las obligaciones formales y declarativas.

3.6.3 Obligaciones sustantivas

Obligaciones que se cumplen cuando el establecimiento educativo paga el impuesto correspondiente sobre aquellas actividades que realizó, afectas a impuestos. Actividades como venta de bienes o servicios que la Ley del Impuesto al Valor Agregado indica que se deben facturar. En consecuencia el pago que realice será pecuniario y deberá cancelarlo en los plazos establecidos que indica la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3.7 LEGISLACIÓN APLICABLE A ENTIDADES EDUCATIVAS PRIVADAS

Como ya se ha señalado, aunque los establecimientos educativos estén exentos de determinados impuestos, esto no los exceptúa de la aplicación de las leyes que a continuación se mencionan, ya sea por cuestión de funcionamiento o bien por la obligación declarativa que surge al tener personalidad jurídica.

A continuación se citan los artículos aplicables a los centros educativos:

3.7.1 Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas 1993

En la constitución se menciona la labor de la educación, la cual es de la siguiente manera:

Artículo 2. - Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.

Artículo 71. - Derecho a la educación. Se garantiza la libertad de enseñanza y de criterio docente. Es obligación del Estado proporcionar y facilitar educación a sus



habitantes sin discriminación alguna. Se declara de utilidad y necesidad públicas la fundación y mantenimiento de centros educativos culturales y museos.

Artículo 72. - Fines de la educación. La educación tiene como fin primordial el desarrollo integral de la persona humana, el conocimiento de la realidad y cultura nacional y universal.

Se declaran de interés nacional la educación, la instrucción, formación social y la enseñanza sistemática de la Constitución de la República y de los derechos humanos.

Artículo 73. - Libertad de educación y asistencia económica estatal. ... Los centros educativos privados funcionarán bajo la inspección del Estado. Están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales de estudio. Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios.

De esta manera es como desde la Constitución Política de la República de Guatemala los establecimientos educativos adquieren el derecho de gozar de la exención de impuestos, más adelante se aclara que tipo de impuestos y en qué actividades estarán exentos.

3.7.2 Ley de Educación Nacional Decreto Legislativo No. 12-91

Esta ley fue creada con el fin de mejorar la atención a las necesidades educativas de la sociedad guatemalteca, referente a la educación privada la ley de educación nacional cita lo siguiente:

ARTICULO 23º. Definición. Los centros educativos privados, son establecimientos a cargo de la iniciativa privada que ofrecen servicios educativos, de conformidad con los reglamentos y disposiciones aprobadas por el Ministerio de Educación, quien a la vez tiene la responsabilidad de velar por su correcta aplicación y cumplimiento.

ARTICULO 24º. Funcionamiento.

1. Los centros educativos privados funcionan de conformidad con el artículo 73 de la Constitución Política de la República de Guatemala, previa autorización del Ministerio de Educación, cuando llenen los requisitos establecidos en el reglamento específico



2. Cuando los centros educativos tengan planes y programas diferentes a los centros oficiales, serán autorizados a funcionar siempre y cuando sea aprobado el proyecto específico de funcionamiento por el Ministerio de Educación y se garanticen adecuados niveles académicos y que los mismos no contravengan los principios y fines de la presente ley.

3. Para normar el funcionamiento de los centros educativos privados, el Ministerio de Educación elaborará el Reglamento respectivo.

El Ministerio de Educación publicó en el año 2015 dos acuerdos acerca de las normas para el funcionamiento de los centros educativos privados.

El Acuerdo Gubernativo No. 36-2015 brinda los lineamientos para la regularización y modificación de cuotas educativas que deberán cobrar los centros educativos privados de acuerdo a los servicios que prestan a sus estudiantes y tomando como referencia la normativa legal por medio de la cual fue autorizado su funcionamiento. De igual forma regula los cobros que se efectúan en concepto de servicios adicionales.

El Acuerdo Gubernativo No. 52-2015 norma la autorización y funcionamiento de los centros educativos privados brindando los requisitos y procedimientos para regularizar los trámites relacionados con la autorización, revalidación, cambios, actualización de información o cierre de los centros educativos, definiendo los responsables de hacer cumplir su implementación, así como la forma de llevarlo a cabo. De igual forma incluye lo correspondiente a la autorización de cuotas, sanciones y cierre de los centros educativos; su finalidad primordial es asegurar la calidad de los servicios educativos por medio del cumplimiento de las condiciones técnicas, específicas y necesarias por parte de la institución.

3.7.3 Código Civil Decreto Ley No. 106

Los centros educativos privados que sean propiedad de una fundación, están inmersos en lo siguiente que está estipulado en el Código Civil:



ARTICULO 15. Son personas Jurídicas:

3. Las asociaciones sin finalidades lucrativas, que se proponen promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier otro orden, cuya constitución fuere debidamente aprobada por la autoridad respectiva. Los patronatos y los comités para obras de recreo, utilidad o beneficio social creados o autorizados por la autoridad correspondiente, se consideran también como asociaciones;

Las asociaciones no lucrativas a que se refiere el inciso 3º podrán establecerse con la autorización del Estado, en forma accionada, sin que, por ese solo hecho, sean consideradas como empresas mercantiles.

ARTICULO 16. La persona jurídica forma una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados; puede ejercitar todos los derechos y contraer las obligaciones que sean necesarios para realizar sus fines y será representada por la persona u órgano que designe la ley, las reglas de su institución, sus estatutos o reglamentos, o la escritura social.

3.7.4 Código de Comercio Decreto No. 2-70

Se ha mencionado que los centros educativos privados aunque sean entidades no lucrativas, pero si llevan a cabo actividades mercantiles se convierten en comerciantes y por lo tanto les aplica lo indicado en el Código de Comercio:

Artículo 2. Comerciantes. Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a lo siguiente:

2. La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.

Por dichas actividades deberá atender a la obligación tributaria sustantiva que es el pago del impuesto respecto a la renta obtenida.

3.7.5 Código Tributario Decreto No. 6-91

Este código menciona sobre las exenciones del pago de impuestos en los siguientes artículos:



ARTICULO 62. Exención. Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.

ARTICULO 65. Alcance de las exenciones tributarias. Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.

3.7.5.1 Sanciones

Existen sanciones que le son impuestas a los establecimientos cuando cometan;

ARTICULO 94. Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias.

Son infracciones a los deberes formales, las siguientes:

1. Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización.

SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos Quetzales (Q.1,500.00).

2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT- o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.



SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil Quetzales (Q.1,000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda.

SANCIÓN: Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción.

4. No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos, en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), cada vez que se le fiscalice. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso.

5. Llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarlas específicas.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se fiscalice y se establezca la infracción.

6. Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto, cuando corresponda.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se incurra la infracción.



7. No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.

SANCIÓN: Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere. La imposición de la multa no exime la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo.

8. Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica.

SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica.

SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil Quetzales (Q.1,000.00).

Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del Impuesto Sobre la Renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes.

10. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del artículo 112 de este Código.

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1,000,00) por cada vez que sea citado y no concurriere.

11. Que el comprador no realice el traspaso en el registro legal correspondiente, dentro del plazo que establece la ley específica, de la propiedad de los vehículos que adquiera.



SANCIÓN: Multa equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto que corresponda conforme a la tarifa que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

12. No dar aviso dentro del plazo que establece la ley específica, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el registro correspondiente.

SANCIÓN: Multa de quinientos Quetzales (Q.500.00).

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

SANCIÓN: Una multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) la primera vez; de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.

14. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la Administración Tributaria.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00).

15. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria.

SANCIÓN: Multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00).

16. No efectuar el pago de tributos o no proporcionar la información requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable.



SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00), sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o pago requerido, utilizando estas herramientas, formas, formularios o similares.

17. Emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos que la Administración Tributaria haya autorizado.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual que se establezca la infracción. En ningún caso la sanción máxima excederá del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

18. El Agente de Retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada que conforme a la ley corresponde.

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00) por cada constancia de retención no entregada en tiempo.

3.7.6 Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto No. 27-92

La exención de este impuesto para los centros educativos se menciona en el capítulo IV de esta ley:

ARTICULO 7. De las exenciones generales. Están exentos del impuesto establecido en esta ley:

9. Los aportes y donaciones a asociaciones, fundaciones e instituciones, educativas, culturales de asistencia o de servicio social y las religiosas no lucrativas, constituidas legalmente y debidamente registradas como tales.

13. Los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, de asistencia o de servicio social y las religiosas, siempre que estén debidamente autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes.



ARTICULO 8. De las exenciones específicas. No deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, las siguientes personas:

1. Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, de los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente.

ARTICULO 9. Régimen de las exenciones específicas. Las personas enumeradas en el Artículo 8 anterior están exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta ley y deberán recibir de quien les venda o les preste un servicio, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la Administración Tributaria.

3.7.7 Ley de Actualización Tributaria Decreto No. 10-2012

Esta ley también menciona lo referente a las exenciones del Impuesto sobre la Renta para fundaciones y centros educativos privados de la siguiente manera:

Artículo 8. Exenciones generales. Están exentos del impuesto:

3. Los centros educativos privados, como centros de cultura, exclusivamente en las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente; se excluyen las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades.

Artículo 11. Rentas exentas. Están exentas del impuesto:

1. Las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes, tales como: los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o fundaciones no lucrativas



legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o el servicio social, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas, o el desarrollo de comunidades indígenas; únicamente por la parte que provenga de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias. Se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por tales entidades, en el desarrollo de actividades lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicios, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por tales actividades.

3.7.8 Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto No. 73-2008

Los centros educativos también están exentos del Impuesto de Solidaridad y esto se menciona en la ley de la siguiente manera:

Artículo 4. Exenciones. Están exentos del Impuesto de Solidaridad:

b) Las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país.

e) Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la Administración Tributaria, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención.

3.7.9 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos Decreto No. 37-92

Esta ley indica lo siguiente al respecto de las exenciones para centros educativos privados:

ARTICULO 10. De las personas exentas. Están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos gravados, realizados por:



3. Los establecimientos educativos privados que realicen planes y programas oficiales de estudios, así como los autorizados como experimentales, cuando el pago del impuesto les corresponda.

4. Las asociaciones, fundaciones o instituciones de asistencia pública o de servicio social a la colectividad, culturales, gremiales, científicas, educativas, artísticas o deportivas; sindicatos de trabajadores, asociaciones solidaristas e instituciones religiosas, siempre que estén autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro, que en ninguna forma distribuyan utilidades o dividendos entre sus asociados o integrantes y que sus fondos no los destinen a fines distintos a los previstos en sus estatutos o documento constitutivo.

En cuanto a las personas que por mandato expreso de la ley estén exentas del impuesto, es requisito indispensable para gozar de la exención, que en el documento de que se trate se deje constancia de la disposición legal que las exime del pago.

Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos; la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gocen de exención.



CAPÍTULO IV

ORIGEN Y CONCEPTUALIZACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Las entidades cada día se ven en la necesidad de tener un control eficaz sobre sus bienes y transacciones, en todo momento están buscando los medios para tener bajo su control cada movimiento que les permita cumplir con sus fines de manera ordenada y eficiente. Son las deficiencias de información inoportuna, incorrecta, fraudes, transacciones inadecuadas, movimientos en desacuerdo con la ley, entre otros, los que originan la necesidad de la implementación del control interno a través de las diferentes formas que este puede aplicarse.

4.1 ORIGEN DEL CONTROL INTERNO

No se cuenta con una fecha fehaciente de las iniciaciones del control interno, pero sus inicios están aunados a tiempos antiguos donde se originaron los controles a través de la contabilidad, la cual surgió por la necesidad de la rendición de cuentas. Aunque fueron años más tarde cuando surgieron conceptos concretos al respecto del control interno, ya que tiempo antes pudo haber estado sumergido en las labores de control pero sin embargo no era reconocido como tal.

En la antigüedad, el Control Interno fue ejercido en las organizaciones por los primeros gobernantes, jefes religiosos y dirigentes empresariales, quienes lo utilizaban dada la necesidad de dirigir y supervisar las actividades, por lo que podemos plantear que la necesidad del control está unida al nacimiento de la Contabilidad, siendo que la función contable es también una función de control. Las evidencias de control, se encuentran en civilizaciones tan antiguas como las de China, Babilonia, Grecia y Egipto, donde los dirigentes de estas civilizaciones usaban la contabilidad para conocer el costo de la mano de obra y de los materiales usados en la construcción de estructuras de las grandes pirámides, sin embargo, no era reconocido como un elemento fundamental. El ritmo del desarrollo de los Sistemas de Control Interno aumentó durante la Revolución Industrial, cuando las



economías de los países desarrollados comenzaron la producción a mediana y gran escala de bienes. (Ávila Y. C., 2012, p. 5)

4.2 CONCEPTUALIZACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Existe variedad de conceptos en relación al control interno, aunque cada uno es expresado de diferente manera, todos engloban una idea que permite comprender de qué se trata este. El control interno tiene sus bases en la alta administración, ya que es desde ahí donde se establecen los controles a través de las jerarquías de una entidad; sin embargo todo el equipo de trabajo se ve involucrado en la aplicación del control interno a través de sus funciones, las cuales deben ser realizadas de acuerdo a los lineamientos establecidos por la administración.

El control interno es una función esencialmente de la dirección superior, es un factor básico que opera de una u otra forma dentro de la administración de todo tipo de organización pública o privada. Aun cuando el control interno se identifica algunas veces con la propia organización, frecuentemente se caracteriza como el sistema dinámico que activa las políticas de operación en su conjunto y las conserva dentro de áreas funcionales de acción factibles.

En una organización el control interno empieza con el organismo mismo y la importancia obligatoria de los planes y objetivos, políticas generales, estrategias, alternativas, así como de los manuales administrativos, comprobación interna, informes, capacitación y participación del personal. Se dice que existe un adecuado sistema de control interno, cuando una organización opera de conformidad con los objetivos y planes, con economías en la utilización de recursos, es decir, con eficacia y eficiencia. El control interno proporciona a los administradores la seguridad de que los informes contables en los que basa su toma de decisiones son confiables. (Rodríguez Valencia, J., 2006, p. 47)

El control interno por lo tanto brinda seguridad para la toma de decisiones, aunque es de saber que este no puede brindar una seguridad absoluta, pero sí una seguridad razonable, la cual ayuda a tener la confianza de que se tiene el mayor



control posible sobre las transacciones llevadas a cabo por todo el personal de una entidad, para el adecuado funcionamiento en todas las áreas que le correspondan.

Las normas de auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores describen el control interno como el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación, adoptados para salvaguardar sus activos, promover la eficiencia de sus operaciones, la confiabilidad de la información contable y el cumplimiento de las políticas adoptadas por la administración.

El informe del Comité de organizaciones patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO por sus siglas en inglés) indica que el control interno es un proceso que lleva a cabo la dirección y los demás miembros de una entidad, con el objeto de proporcionar un grado razonable de confianza en la consecución de objetivos, en la eficacia y eficiencia de las operaciones, en la confiabilidad de la información financiera y en el cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas aplicables.

4.2.1 Importancia

La importancia del control interno reside en la necesidad de tener bajo vigilancia todo aquello que involucre actividad de una entidad, actividades que den como resultado el fin para el cual fueron creadas. El control interno induce a la creación de manuales, políticas y métodos que dictan el funcionamiento de la organización de acuerdo a los objetivos propuestos, consecuentemente permite examinar la ejecución de las actividades, las cuales han sido previstas y establecidas en los manuales, políticas y métodos.

Por lo tanto el control interno es una herramienta indispensable en las entidades, ya que la administración se vale de esta para poder determinar y evaluar que cada área esté funcionando de acuerdo a lo esperado y establecido. A través de los métodos y medidas tomadas, se puede esperar un desarrollo adecuado siempre y cuando cada área que conforma la entidad esté trabajando bajo estos principios, por lo tanto todos son parte directa para llevar a cabo un adecuado control.

Por medio de la implementación del control interno se puede reducir el riesgo de malversación de fondos y fraudes, además permite determinar la cantidad de



personal necesaria para llevar a cabo determinada actividad y resalta la importancia de la segregación de funciones.

Su importancia radica en que los métodos y medidas que lo conforman, regulan las políticas establecidas para el desarrollo de la estructura orgánica de la entidad y éstas toman forma cuando son aplicados los manuales de operación, memorandos, reportes, entre otros, con el fin de generar una indicación confiable de su situación y sus operaciones en el mercado.

En cada una de las áreas administrativas de la entidad es sumamente necesaria la creación de procedimientos y políticas, que permitan dirigir todas las operaciones que se llevan a cabo y que al mismo tiempo sirvan de parámetro en evaluaciones posteriores, para verificar si han sido cumplidas para el fin que fueron creadas. El establecimiento de las mismas es parte del proceso integral de la administración de la entidad. (Monroy Guamucho J.C., 2009, p. 38-39)

Es necesario que toda entidad tenga en cuenta la importancia de la implementación del control interno, después de implementado llevarlo a cabo como corresponde, realizando evaluaciones periódicas de los métodos establecidos para el desarrollo del trabajo de cada área.

De acuerdo al marco del COSO 2013 el cual se desarrolla más adelante, indica que el nivel de riesgo que puede correr la organización es el riesgo inherente que existe ante la falta de acciones que la administración tome y posterior a este se encuentra el riesgo residual que se da aún después de que la administración haya tomado acciones respecto al riesgo inherente.

También de acuerdo a la auditoría existen tres tipos de riesgo, siendo estos los siguientes:

Riesgo Inherente: es “la susceptibilidad de un saldo de cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o en el agregado cuando se acumule con representaciones erróneas en otros saldos o clases, suponiendo que no hubiera un control interno relacionado” (Federación Internacional de Contabilidad, 2007, p.96)



Riesgo de Control: es “el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en una aseveración y que pudiera ser de importancia relativa, ya sea en lo individual o cuando se acumula con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no se prevenga o detecte y corrija oportunamente por el control interno de la entidad” (Federación Internacional de Contabilidad, 2007, p.102). En la práctica, el riesgo de control es la probabilidad de que los sistemas de control interno y control contable, diseñados e implementados por la administración de una entidad, sean incapaces de prevenir, o en su defecto de detectar y corregir, errores de importancia relativa en las cifras de sus estados financieros. Por lo anterior, resulta de sumo interés para el auditor independiente evaluar el diseño (si es adecuado) y la operación de los controles establecidos por una entidad, con el fin de poder valorar, de forma precisa, los niveles de riesgo de control a que debe hacer frente durante el desarrollo de su auditoría. Como el diseño e implementación de los sistemas de control interno y de control contable son responsabilidad de la administración de toda entidad, la responsabilidad de minimizar los efectos del riesgo de control recae sobre ésta última. (Mesén Figueroa, V., 2009, p. 11)

Riesgo de Detección: “es el riesgo de que un auditor no detecte una representación errónea que exista en una aseveración y que pudiera ser de importancia relativa, ya sea en lo individual o cuando se acumula con otras representaciones erróneas” (Federación Internacional de Contabilidad, 2007, p.105). Tal y como se desprende de la anterior definición, el riesgo de detección es responsabilidad directa del auditor independiente y consiste, fundamentalmente, en la posibilidad de que éste cometa errores a lo largo del desarrollo de la auditoría de los estados financieros de una entidad, los cuales lo conduzcan a emitir una opinión equivocada. Desde el punto de vista técnico, el riesgo de detección se deriva de dos factores, a saber: 1) riesgo de muestreo: es el riesgo de que transacciones o saldos que contienen representaciones erróneas de importancia relativa no sean seleccionados como parte de las muestras que el auditor independiente utiliza para el desarrollo de sus procedimientos de auditoría; y 2) riesgos no asociados con el muestreo: representan el riesgo de que un auditor independiente no sea capaz de detectar representaciones erróneas de importancia relativa, producto de su falta de



pericia, conocimiento, experiencia, diligencia y cuidado profesional en diseño y desarrollo de sus procedimientos de auditoría. (Mesén Figueroa, V., 2009, p. 11)

4.2.2 Clasificación

El control interno se clasifica de acuerdo a las distintas áreas en las que se puede aplicar, tomando en cuenta puede clasificarse de la siguiente manera según Cabrera Cazanga L.A.:

Control interno administrativo: Son los mecanismos, procedimientos y registros que conciernen a los procesos de decisión que llevan a la autorización de transacciones o actividades por la administración de manera que fomenta la eficiencia de las operaciones, la observancia de la política prescrita y el cumplimiento de los objetivos y metas programadas. Este sienta las bases para evaluar el grado de efectividad, eficiencia y economía de los proceso de decisión.

Control interno financiero: Son los mecanismos, procedimientos y registros que conciernen a la salvaguarda de los recursos y la verificación de la exactitud, veracidad y confiabilidad de los registros contables, y de los estados financieros que se produzcan, sobre los activos, pasivos y patrimonio, así también de derechos y obligaciones de la entidad.

Este tipo de control interno se establece sobre la base para evaluar el grado de efectividad, eficiencia y economía con que se han manejado y utilizados los recursos financieros a través de los presupuestos respectivos.

Control interno preventivo: Son los procedimientos que se aplican antes de la ejecución de las operaciones o previo a que sus actos causen efectos; verifica el cumplimiento de las normas que lo regulan y los hechos que las respaldan y aseguran su conveniencia y oportunidad en función de los fines y programas de la organización.

Es muy importante que se apliquen y definan los procedimientos de los distintos momentos de control previo, ya sea adentro de las operaciones o de la información a producir.



Los controles previos son los que más deben cuidarse porque son fuente de riesgos, ya que si uno de esos no se cumple puede incurrirse en compras innecesarias, decisiones inconvenientes, compromisos no autorizados, entre otros, por lo que también juega un papel importante la ética de los empleados, ya que si cada uno de ellos se convierte en el control previo del paso anterior, la posibilidad de desperdicio y corrupción se reduciría.

Control interno recurrente: Son los procedimientos que permiten verificar y evaluar acciones en el mismo momento de su ejecución, lo cual está relacionado básicamente con el control de calidad.

Control interno posterior: Es el examen posterior de las operaciones financieras y administrativas y se práctica por medio de auditoría fiscal, por su aplicación se clasifica en:

Control posterior interno: es el que se practica por medio de la auditoría interna en cada entidad.

Control posterior externo: es el que se practica por medio de auditoría externa, así como el de La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

4.2.3 Controles de áreas específicas

Como se mencionó anteriormente, el control interno se clasifica de acuerdo al área que se aplique de manera general, pero también puede clasificarse por área o cuenta específica de acuerdo al tipo de necesidad de la entidad, en el caso del presente trabajo será de acuerdo a las necesidades de un establecimiento educativo.

Los siguientes controles están relacionados con las obligaciones tributarias que debe cumplir un establecimiento educativo y de esta manera reducir al mínimo cualquier contingencia que se pueda presentar con la Superintendencia de Administración Tributaria.



Caja y bancos

- **Caja general (documentación legal de respaldo)**

El fondo de caja general regularmente es usado para compras de montos mayores a las compras que se realizan con la caja chica, como parte de un control adecuado es necesario contar con las facturas que respalden dichas compras. Las facturas deberán contener el número de identificación tributaria (NIT), nombre del establecimiento, dirección del establecimiento, además debe verificarse que la factura no contenga borrones ni tachones.

- **Caja chica (documentación legal de respaldo)**

La persona encargada de este fondo deberá respaldar cada gasto con facturas, las cuales deben consignar el nombre del establecimiento educativo y el número de identificación tributaria. Cuando la persona encargada proporcione un monto para una compra o realice un reintegro por compra, deberá indicar que cuando se realice la liquidación, la factura a entregar debe contener los datos correctos, de lo contrario no se podrá aceptar la factura, ni realizar el reintegro que corresponda. En caso se realicen compras por montos menores o en lugares donde no se puede exigir una factura como en mercados cantonales o en lugares donde no extiendan factura, el establecimiento educativo debe extender una factura especial que ampare la compra.

- **Bancos (conciliación bancaria)**

El control interno adecuado para el área de bancos es tener al día un auxiliar del movimiento de ingresos y egresos, esto ayudará a la elaboración de las conciliaciones bancarias de cada cuenta que posea el establecimiento educativo, conciliaciones que deben estar al día, ya que por alguna fiscalización la SAT puede solicitar la información. Los estados de cuenta bancarios deben de estar respaldados por facturas, boletas de depósitos, integraciones de gastos y depósitos, las conciliaciones bancarias y toda documentación legal que permita comprobar los ingresos y egresos reflejados en los distintos estados de las cuentas que se posean.



Servicios profesionales y técnicos

- Personal por servicios profesiones y/o técnicos (facturas)

El pago que se realice a las personas que no se encuentren en planilla de relación de dependencia, debe de ser respaldado a través de facturas, mismas que deberán extender las personas que prestan los servicios técnicos o profesionales al establecimiento educativo, de esta manera se tendrá el control adecuado para sustentar el gasto reflejado en el estado de cuenta bancario.

Planilla (Colaboradores)

- Retención del Impuesto Sobre la Renta de Asalariados

El establecimiento educativo debe realizar la retención del Impuesto sobre la Renta a aquellos empleados que obtengan salarios al año de Q48,000.00, además de manera mensual debe entregar la constancia de retención a cada uno de los empleados que corresponda, durante los primeros diez días posteriores a la retención.

Servicios prestados

- Elaboración de recibos

Por cada servicio que el establecimiento educativo preste deberá extender un recibo contable, estos deben poseer un correlativo y consignar en alguna parte del mismo que los establecimientos educativos están exentos de impuesto al valor agregado (IVA). Los recibos deben extenderse únicamente en los casos que se reciba el pago de inscripción al establecimiento, colegiaturas o derecho a exámenes.

Ventas y servicios afectos

- Emisión de facturas

Cuando el establecimiento educativo realice ventas las cuales no están exentas de impuestos, debe de manera obligatoria extender una factura, para cualquier tipo de venta de servicio o bienes que no estén exentos, dichas facturas deben estar



autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, como parte del control de esta área se debe tener un archivo donde se coloquen las facturas extendidas en numeración correlativa.

Compras

- **Facturas de compra**

Como contribuyente el establecimiento educativo debe exigir factura contable en cualquier compra de bienes o servicios que realice, además debe verificar que la factura contenga los datos correctos como; el número de identificación tributaria (NIT), nombre del establecimiento, dirección del establecimiento y que esta no contenga borrones ni tachones. Como parte del control que debe llevarse, está el ingreso de cada factura en el libro de compras de manera inmediata para evitar que alguna de ellas se extravíe y no pueda ser ingresada posteriormente por la fecha. Al mismo tiempo se debe archivar cada una de ellas donde corresponda, ya sea en el archivo del fondo de caja chica, en el archivo de caja general o bien como respaldo de cheque si fuera el caso. Asimismo, se debe tener la precaución y el cuidado, que si la factura es por prestación de servicios a la entidad educativa y estos son superiores a dos mil ochocientos quetzales y la factura del contribuyente indica que se debe practicar retención definitiva, hay que hacerlo, pues de lo contrario el gasto se convierte en no deducible para la entidad.

- **Facturas especiales**

El establecimiento educativo debe contar con facturas especiales autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, dichas facturas las extenderá cuando sus compras las realice en lugares donde el vendedor no tenga facturas para proporcionarle. Para tener un control adecuado debe tener un archivo donde pueda registrar cada una de ellas de forma correlativa.



- **Exenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

El uso de las exenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) debe manejarse con total cuidado, ya que su uso debe ser exclusivamente para fines educativos en el presente caso, compras que estén directamente relacionadas con la educación, aquellos bienes y servicios que de una u otra forma permitan que se lleve a cabo la labor educativa que realiza el establecimiento. Por lo tanto en cada compra relacionada con el fin del establecimiento educativo que se realice debe hacerse uso del beneficio que brindan las exenciones, dichas compras deben de planearse con anticipación cuando así lo permitan las circunstancias para evitar alguna complicación con el sistema de la SAT, en el caso que la compra se realice de manera inmediata y donde no se haya podido realizar la exención con anticipación deberá imprimirse una exención en blanco y quien realice la compra debe poner total atención para llenarla con los datos correctos, tanto la original como la que entrega a contabilidad para registrarla posteriormente de manera electrónica. Cada exención debe estar archivada de forma correlativa y adjuntar a cada una la factura original o bien una copia de la misma para un control adecuado.

Arrendamientos

- **Arrendamiento de instalaciones**

Si el establecimiento educativo renta sus instalaciones debe extender factura contable a quien le está rentando, ya que esta es una actividad ajena a su fin primordial.

Pago de impuestos

- **Impuesto de Circulación de Vehículos**

Se debe contar con un auxiliar donde estén registrados los vehículos que son parte del establecimiento educativo y realizar el pago del impuesto en la fecha que la ley permite, siendo esta los primeros seis meses de cada año para evitar la multa por pago extemporáneo, además deben imprimirse las calcomanías de cada vehículo y



resguardarlas en un lugar adecuado ya que no es necesario que estas estén en un lugar visible del vehículo.

- **Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

Aunque el establecimiento educativo está exento de este impuesto, cuando preste servicios que no son del giro de la entidad, tiene que emitir factura y pagar el Impuesto al Valor Agregado que corresponda. Tomando en cuenta las fechas que la ley indica que debe realizar el pago del impuesto, para evitar contingencias ante la SAT. El impuesto al valor agregado se tributa mensualmente, con forme lo estipula la superintendencia de administración tributaria en el calendario mensual que publica.

- **Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

Otra de las obligaciones tributarias a la que está afecta una entidad educativa, es la presentación anual de la declaración jurada de impuesto sobre la renta. Este es solo un formalismo, pues aunque se sabe que estas entidades están exentas de este impuesto, debe cumplirse con su presentación a más tardar el treinta y uno de marzo de cada año, refiriéndose al período fiscal inmediato anterior.

4.2.4 Evaluación del control interno

Es necesaria la evaluación del control interno, ya que ésta permite tener conocimiento de los avances de su aplicación y permite además tener un conocimiento global de la situación de una entidad. Para realizar la evaluación del control interno es necesario que cada área de trabajo pueda tener documentos de soporte que avalen sus transacciones, de igual manera es necesaria la creación de manuales de políticas y procedimientos para cada área y en base a estos puedan ser evaluados, determinando si están siendo llevadas a cabo conforme fueron establecidas.

La evaluación del control interno consiste en la revisión y análisis de todos los procedimientos que han sido incorporados al ambiente y estructura de control



interno, así como a los sistemas que mantiene la organización para el control e información de las operaciones y sus resultados, con el fin de determinar si éstos concuerdan con los objetivos institucionales, para el uso y control de los recursos, así como la determinación de la consistencia del rol que juega en el sector que se desarrolla.

La evaluación del control interno debe ser llevada a cabo por personas que no tengan relación directa con el área a evaluar, esto quiere decir que no sean los encargados de las áreas a examinar, sin embargo se debe tener un conocimiento generalizado acerca de las áreas y de las políticas y procedimientos aplicables, lo cual es el conocimiento del entorno. A través de la evaluación del control interno se puede alcanzar lo siguiente:

- Determinar la efectividad de los controles establecidos.
- Conocimiento actual de la entidad.
- Funcionamiento de cada área.
- Seguridad para la toma de decisiones.
- Comprobar si los procedimientos y políticas establecidos son los adecuados para cada área.
- Identificación de riesgos.
- Creación de recomendaciones para el mejoramiento del control actual.
- Determinación de la confiabilidad de la información.
- Comprobación de la eficacia y eficiencia de las funciones.

La evaluación del control interno puede realizarse a través de observación directa lo cual da como resultado las cédulas narrativas o bien a través de cuestionarios con preguntas abiertas (respuestas largas) o cerradas (respuesta sí, no o no aplica).

4.3 CONTROL INTERNO EN AUDITORÍAS DE CUMPLIMIENTO

Este tipo de auditoría lleva a cabo exámenes que determinan si la entidad está cumpliendo con las leyes tributarias, laborales, comerciales entre otras que se relacionen con sus actividades. Además examina el control interno, ya que a través



de este es como la entidad puede llegar a cumplir sus objetivos y funcionar de acuerdo a normas legales o procedimientos establecidos por la propia institución.

La auditoría de cumplimiento puede ser llevada a cabo por personal ajeno a la entidad, en este caso sería una auditoría externa o bien puede ser realizada de manera interna, para lo cual la entidad debe contar con un equipo para realizar este tipo de auditorías de cumplimiento o en todo caso evaluaciones del control interno.

4.3.1 Responsabilidad de la administración del cumplimiento con leyes y reglamentos

Es responsabilidad de la administración asegurar que las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y reglamentos. Las siguientes políticas y procedimientos, entre otros, pueden ayudar a la administración para controlar sus responsabilidades de la prevención y detección de incumplimiento:

- Vigilar las regulaciones legales y asegurar que los procedimientos de operación estén diseñados para cumplir estas regulaciones.
- Instituir y operar sistemas apropiados de control interno.
- Desarrollar, hacer público, y seguir un código de conducta empresarial.
- Asegurar que los empleados están apropiadamente entrenados y comprenden el código de conducta empresarial.
- Vigilar el cumplimiento del código de conducta y actuar apropiadamente para disciplinar a los empleados que dejan de cumplir con él.
- Contratar asesores legales para auxiliar en la vigilancia de los requisitos legales.
- Mantener un compendio de las leyes importantes que la entidad tiene que cumplir dentro de su giro particular.

4.3.2 Consideración del auditor del cumplimiento con leyes y reglamentos

El auditor debe diseñar la auditoría de cumplimiento para proporcionar una seguridad razonable de que la entidad cumple con las leyes, regulaciones y otros



requerimientos importantes para el logro de los objetivos. Una auditoría de cumplimiento está sujeta al inevitable riesgo de que algunas violaciones o incumplimientos de importancia relativa a leyes y reglamentos no sean encontradas debido a factores como:

- La existencia de muchas leyes y reglamentos sobre los aspectos de operación de la entidad que no son capturadas por los sistemas de contabilidad y de control interno.
- La efectividad de los procedimientos de auditoría es afectada por las limitaciones inherentes de los sistemas de contabilidad y de control interno por el uso de comprobaciones.
- Mucha de la evidencia obtenida por el auditor es de naturaleza persuasiva y no definitiva.
- El incumplimiento puede implicar conducta que tiene la intención de ocultarlo, como colusión, falsificación, falta deliberada de registro de transacciones o manifestaciones erróneas intencionales hechas al auditor.

De acuerdo con requerimientos legales y estatutarios específicos o con el alcance del trabajo se requiere al auditor que responda como parte de la auditoría integral si la entidad cumple con algunas leyes o reglamentos. En estas circunstancias, el auditor debe planear someter a prueba el cumplimiento con estas leyes y reglamentos. Para planear la auditoría de cumplimiento, el auditor deberá obtener una comprensión general del marco legal y regulador aplicable a la entidad y cómo la entidad está cumpliendo con dicho marco de referencia. Para obtener esta comprensión general, el auditor reconocería particularmente que algunas leyes y reglamentos pueden tener un efecto fundamental sobre las operaciones de la entidad. Es decir, el incumplimiento con algunas leyes y reglamentos puede causar que la entidad cese en sus operaciones, o poner en cuestionamiento la continuidad de la entidad como un negocio en marcha o estar sujeta a sanciones legales importantes.

Para obtener la comprensión general de leyes y reglamentos, el auditor normalmente tendría que:



- Usar el conocimiento existente y negocio de la entidad.
- Identificar las leyes y regulaciones que debe cumplir la entidad.
- Leyes tributarias o fiscales.
- Averiguar con la administración respecto de las políticas y procedimientos de la entidad referentes al cumplimiento con leyes y reglamentos.
- Averiguar con la administración sobre las leyes o reglamentos que puede esperarse tengan un efecto fundamental sobre las operaciones de la entidad.
- Discutir con la administración las políticas o procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las demandas de litigio y las evaluaciones.

4.3.3 Procedimientos de auditoria

Después de obtener la comprensión general, el auditor deberá desarrollar procedimientos para ayudar a identificar casos de incumplimiento con aquellas leyes y reglamentos aplicables a la entidad. El auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada en la auditoría sobre el cumplimiento con aquellas leyes y reglamentos que el auditor generalmente reconoce que le son aplicables a la entidad. El auditor debería tener una suficiente comprensión de estas leyes y reglamentos para considerarlas cuando audita las afirmaciones relacionadas con la determinación de montos que van a ser registrados y las revelaciones que van a ser hechas. Dichas leyes y reglamentaciones deberán estar bien establecidas y ser conocidas por la entidad; y ser consideradas recurrentemente en el registro de las operaciones.

4.4 RESPONSABLES DEL CUMPLIMIENTO DE CONTROL INTERNO

Como se ha mencionado, cada persona que es parte de la entidad está involucrada en el proceso del control interno, cada área tiene asignadas actividades específicas las cuales debe responder por ellas y aplicar los métodos de control de acuerdo a lo establecido. No obstante la mayor responsabilidad recae sobre la administración, ya que es esta la que debe velar por el adecuado cumplimiento del control interno, emitiendo las políticas y procedimientos para cada área definida.



A través de un departamento de auditoría interna la administración puede confiar la evaluación de sus controles, o bien si en caso la entidad es pequeña y no puede contar con un departamento de este tipo, puede asignar a una persona por área para apoyarle en dicho tema.

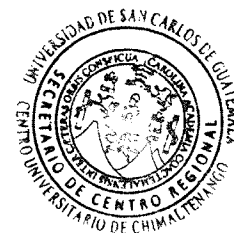
4.5 EL INFORME COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)

4.5.1 Historia

En el año de 1985 nace el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway más conocido como COSO, por sus siglas en inglés, fue creado por la necesidad de realizar determinadas investigaciones por casos de fraudes, uno de los casos más conocidos fue el caso Watergate. Aunque muchos años antes el Instituto Americano de Contadores Públicos ya había establecido una definición acerca control interno, fue en el año de 1992 que el Comité de Organizaciones Patrocinadoras emitió la primera versión del llamado Marco Integrado de Control Interno, el cual contenía un marco que ayudaba al diseño, implementación, manejo y evaluación del control interno. Este marco vino a ser un modelo moderno de control interno, el cual fue aceptado alrededor del mundo por ser hasta el momento un marco que integra de mejor manera el control interno. Con ello se creó una definición de control interno generalizada para todos los ámbitos y así aplicarla acorde a su giro de negocio, además el informe presentó una estructura de control interno que permitió su evaluación en cualquier momento o lugar.

Este comité fue integrado por cinco diferentes organismos de Estados Unidos, los cuales fueron:

- Asociación Americana de Contadores (AAA).
- Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (AICPA).
- Instituto de Ejecutivos Financieros (FEI).
- Instituto de Auditores Internos (IIA).
- Instituto de Contadores Gerenciales (IMA).



4.5.2 Objetivos

Los objetivos del informe del control interno son variados, están encaminados en la realización correcta y adecuada de las actividades y por consecuencia salvaguardar los activos de una entidad. Entre estos objetivos se encuentran:

- Implementar, controlar y evaluar las operaciones.
- Plantear mejoras de acuerdo a las evaluaciones.
- Obtener información confiable y oportuna.
- Aplicar correctamente leyes que correspondan, métodos, manuales y políticas.
- Establecer la eficacia y eficiencia de las operaciones.

4.5.3 Informes COSO

El informe COSO establece una definición sobre el control interno e indica que éste va a ser un proceso a cargo de la dirección y de todo el personal de una organización, implementado para proporcionar una seguridad razonable acerca del seguimiento de los objetivos, permitiendo observar la eficacia y eficiencia en las transacciones de cada área, verificar el cumplimiento de leyes aplicables, normas, políticas y métodos y la confiabilidad sobre la información financiera obtenida para la toma de decisiones.

COSO se dedica a desarrollar marcos y orientaciones generales sobre el control interno, la gestión del riesgo empresarial y la prevención del fraude, diseñados para mejorar el desempeño organizacional y la supervisión, y reducir el riesgo de fraude en las organizaciones. Asimismo, el Comité sustenta que una buena gestión del riesgo y un sistema de control interno son necesarios para el éxito a largo plazo de las organizaciones. (Auditool, s.f).

Al momento el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway ha emitido tres informes, los cuales ninguno sustituye al otro, sino que se han creado para complementar y fortalecer la integración del marco del control interno.



4.5.3.1 COSO I Control Interno – Marco Integrado

Este informe fue creado en el año 1992, fue el primer informe creado por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, con el fin de contrarrestar las situaciones de fraudes que se estaban dando en el momento y proporcionar un marco generalizado del control interno que permitiera su aplicación en cualquier área, tanto para entidades lucrativas como no lucrativas, entidades públicas y de la iniciativa privada.

El informe COSO indica que el control interno es llevado a cabo por la administración y cada una de las personas que integran una entidad y ha sido creado con el objetivo de brindar una seguridad razonable sobre el alcance de los objetivos de acuerdo a:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que sean aplicables.

El COSO I contiene cinco componentes, siendo estos los siguientes:

1. Ambiente de control
2. Evaluación de riesgos
3. Actividades de control
4. Información y comunicación
5. Supervisión

4.5.3.2 COSO II Gestión de Riesgo Empresarial – Marco Integrado

En el 2004 el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, emite un segundo informe conocido como el COSO II ERM (Enterprise Risk Management), por sus siglas en inglés, como resultado de la necesidad de seguir avanzando con los controles para evaluar y mejorar las estructuras de control interno en cualquier entidad que hubiese aplicado el informe, este informe no vino a



sustituir al COSO I, sino al contrario, fue creado para fortalecerlo y complementarse entre sí. Este informe se enfoca en la gestión de riesgos, donde todos los que son parte de una entidad se ven involucrados.

Los componentes de este informe se ampliaron a ocho, siendo los siguientes: Ambiente de control, establecimiento de objetivos, identificación de eventos, evaluación de riesgos, respuesta a los riesgos, actividades de control, información y comunicación, supervisión.

4.5.3.3 COSO III Control Interno – Marco Integrado

En el año 2013, una vez más el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway emite un nuevo informe como complemento para los dos anteriores, el cual permite:

- Mejora de la agilidad de los sistemas de gestión de riesgos para adaptarse a los entornos.
- Mayor confianza en la eliminación de riesgos y consecución de objetivos.
- Mayor claridad en cuanto a la información y comunicación.

Este informe incluye diecisiete principios los cuales van de la mano con los cinco principios del COSO I, de la siguiente manera:

Ambiente de control

Principio 1. La organización demuestra compromiso por la integridad y valores éticos.

Principio 2. El consejo de administración demuestra una independencia de la administración y ejerce una supervisión del desarrollo y el rendimiento de los controles internos.

Principio 3. La administración establece, con la aprobación del Consejo, las estructuras, líneas de reporte y las autoridades y responsabilidades apropiadas en la búsqueda de objetivos.



Principio 4. La organización demuestra un compromiso a atraer, desarrollar y retener personas competentes en alineación con los objetivos.

Principio 5. La organización retiene individuos comprometidos con sus responsabilidades de control interno en la búsqueda de objetivos.

Evaluación de riesgos

Principio 6. La organización especifica objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y valoración de los riesgos relacionados a los objetivos.

Principio 7. La organización identifica los riesgos sobre el cumplimiento de los objetivos a través de la entidad y analiza los riesgos para determinar cómo esos riesgos deben de administrarse.

Principio 8. La organización considera la posibilidad de fraude en la evaluación de riesgos para el logro de los objetivos.

Principio 9. La organización identifica y evalúa cambios que pueden impactar significativamente al sistema de control interno.

Actividades de control

Principio 10. La organización elige y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de riesgos para el logro de objetivos a niveles aceptables.

Principio 11. La organización elige y desarrolla actividades de control generales sobre la tecnología para apoyar el cumplimiento de los objetivos.

Principio 12. La organización despliega actividades de control a través de políticas que establecen lo que se espera y procedimientos que ponen dichas políticas en acción.



Información y comunicación

Principio 13. La organización obtiene o genera y usa información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno.

Principio 14. La organización comunica información internamente, incluyendo objetivos y responsabilidades sobre el control interno, necesarios para apoyar funcionamiento del control interno.

Principio 15. La organización se comunica con grupos externos con respecto a situaciones que afectan el funcionamiento del control interno.

Actividades de monitoreo

Principio 16. La organización selecciona, desarrolla, y realiza evaluaciones continuas y/o separadas para comprobar cuando los componentes de control interno están presentes y funcionando.

Principio 17. La organización evalúa y comunica deficiencias de control interno de manera adecuada a aquellos grupos responsables de tomar la acción correctiva, incluyendo la Alta Dirección y el Consejo de Administración, según sea apropiado.



CAPÍTULO V
CASO PRÁCTICO
EVALUACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE UN ESTABLECIMIENTO
EDUCATIVO, PROPIEDAD DE UNA FUNDACIÓN DEL MUNICIPIO DE
CHIMALTENANGO, DEPARTAMENTO DE CHIMALTENANGO

A continuación se desarrolla el caso práctico sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias de un establecimiento educativo, propiedad de una fundación. Se llevó a cabo una evaluación de las obligaciones tributarias correspondientes al año 2016. Dicho caso contiene la realización de una evaluación, donde se presenta el informe del trabajo realizado, desde la planeación hasta las recomendaciones.

En la parte final se encuentran los anexos que son parte del trabajo realizado, estos sirvieron para obtener el conocimiento de la entidad y evaluar la situación encontrada, siendo estos: una entrevista, un cuestionario, programas de auditoría y papeles de trabajo.

5.1 PLANEACIÓN

A través del conocimiento de la entidad, se podrán observar las necesidades relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias que tiene el establecimiento educativo. Dicho conocimiento se podrá obtener al adquirir información general de la labor cotidiana, además se realizará un cuestionario con preguntas relacionadas con las obligaciones tributarias, que brindarán una pauta que permita conocer el desempeño actual hacia dichas obligaciones. Se realizarán también entrevistas a las personas encargadas del área de contabilidad, quienes tienen relación directa con la labor de las obligaciones tributarias.

Posteriormente se plantean los objetivos y el alcance que pretende tener la auditoría realizada, detallando los objetivos de acuerdo a cada área que se examinará, existe también la elaboración de una planeación que será específica por área. La elaboración de los programas de auditoría detallan los procedimientos específicos que se llevarán a cabo durante el proceso de la auditoría. Luego en la



ejecución de la auditoría se detallan las pruebas a través de papeles de trabajo, para culminar con el caso, se presenta un informe de la evaluación realizada, las debilidades encontradas y las recomendaciones que se darán al establecimiento educativo en base a la evaluación llevada a cabo.

5.1.1 Conocimiento y comprensión de la entidad

El establecimiento educativo es propiedad de una fundación, la cual fue constituida bajo escritura pública en el año de 1994, en el año 2004 se realizaron modificaciones a dicha escritura, una de las cuales fue el cambio de nombre. En el año de 1995 se presentó la solicitud de autorización para la creación y funcionamiento del establecimiento educativo a la Dirección Departamental de Educación, su autorización fue aceptada mediante resolución del Ministerio de Educación y los servicios que se brindarían serían únicamente de educación preprimaria. Años más tarde se solicitó el cambio de nombre, además se pidió la autorización para la ampliación de servicios, ofreciendo educación primaria, básica y diversificado, en la actualidad siguen ofreciendo servicios para los cuatro niveles mencionados.

En enero de 1996 se realizó la inscripción correspondiente ante el Registro Tributario Unificado, siendo registrada su actividad económica como prestación de servicios educativos, culturales y otros servicios sociales.

La misión y visión del establecimiento educativo son las siguientes:

Misión: Cultivar en todo aquel que es parte de nosotros una motivación alta, desde padres, encargados, estudiantes, mentores y personal que nos ayuda para el correcto funcionamiento. Proporcionando las mejores instalaciones, maestros y programas para impartir la mejor educación y así formar líderes que serán el futuro de Guatemala.

Visión: Una sociedad que cuente con personas que ayuden al desarrollo del país para gozar de una mejor calidad de vida, gracias a nuestra labor de formación y educación.



5.1.2 Objetivos y alcance de la auditoría

Los objetivos serán planteados de acuerdo con los resultados que se desean obtener de la evaluación, el alcance de la auditoría será determinado de acuerdo a cada área que se examinará.

Objetivos

- Evaluar las áreas relacionadas con las obligaciones tributarias del establecimiento educativo.
- Examinar la documentación relacionada con obligaciones tributarias.
- Analizar la información recopilada.
- Verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Diagnosticar las faltas en las que se ha incurrido durante el período examinado si fuera el caso.
- Estimar los posibles ajustes que la Superintendencia de Administración Tributaria puede aplicar en caso de ser detectada la falta.
- Dar a conocer las debilidades encontradas durante la evaluación.
- Brindar recomendaciones para el funcionamiento correcto de las áreas relacionadas con las obligaciones tributarias.
- Sugerir cambios pertinentes para las áreas evaluadas.

5.1.3 Planeación específica de la auditoría

La planeación específica se llevó a cabo después de tener el conocimiento del desarrollo de las actividades del establecimiento educativo, siendo objeto de estudio aquellas áreas que están vinculadas a las obligaciones tributarias.

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

TIPO DE AUDITORÍA: Evaluación de las obligaciones tributarias



PERSONAL A CARGO:

Supervisor, Eleazar Pinzón García-Salas

Encargado, Alba Angelina Barrios Urizar

FECHAS A REALIZAR LA EVALUACIÓN:

Visita inicial 20 de mayo de 2017

Inicio de la evaluación 01 de junio de 2017

Entrega del informe de auditoría 27 de junio de 2017

OBJETIVO: Evaluar las áreas relacionadas con las obligaciones tributarias que tiene el establecimiento educativo, verificando toda documentación que permita obtener evidencias y así dar a conocer el resultado del trabajo, emitiendo un informe que dé a conocer los errores si fuera el caso y aportar recomendaciones para evitar contingencias a futuro.

ACTIVIDADES: Evaluación de la documentación relacionada con las siguientes áreas:

1. Inscripción ante la Superintendencia de Administración Tributaria**2. Libros contables****3. Caja y bancos**

- Caja general y caja chica
- Bancos

4. Servicios profesiones y técnicos

- Personal por servicios prestados

5. Planilla

- Retención Impuesto Sobre la Renta de Asalariados
- Planilla de empleados con relación de dependencia
- Planilla del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social
- Libro de salarios



- Recibos de pago a personal
- Constancias de goce de vacaciones
- Planilla de la Bonificación Anual para Trabajadores del sector Privado y Público y Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado
- Contratos de trabajo
- Reglamento interno de trabajo

5. Servicios prestados

- Elaboración de recibos
- Contratos de servicios con padres

6. Ventas y servicios afectos

- Emisión de facturas

7. Compras

- Facturas
- Facturas especiales
- Exenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

8. Arrendamientos

- Contratos de arrendamiento

9. Pago de impuestos

- Impuesto de Circulación de Vehículos
- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- Retención de Impuesto Sobre la Renta de Asalariados
- Retención de Impuesto Sobre la Renta a Proveedores
- Declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta (ISR)



5.2 PRESENTACIÓN DE LA EVALUACIÓN REALIZADA

A continuación se presenta la propuesta de servicios presentada a la entidad, posteriormente se encuentra la carta a la gerencia donde se menciona como se desarrolló la evaluación, se detalla el informe que fue llevado a cabo para la presentación de los resultados de la evaluación realizada al establecimiento educativo, a través de los siguientes puntos que se mencionan para cada área donde se encontró una debilidad:

- Condición
- Criterio
- Riesgo
- Recomendación



INFORME DE AUDITORÍA

**EVALUACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE UN ESTABLECIMIENTO
EDUCATIVO, PROPIEDAD DE UNA FUNDACIÓN DEL MUNICIPIO DE
CHIMALTENANGO, DEPARTAMENTO DE CHIMALTENANGO**

Encargado: Alba Angelina Barrios Urizar



5.2.1 Propuesta de servicios

Chimaltenango, 09 de mayo 2017

Al Consejo Administrativo del
Establecimiento educativo
Presente

Estimados señores

En atención a su solicitud, nos complace presentar nuestra propuesta de servicios profesionales correspondiente a la evaluación de sus obligaciones tributarias a realizar en el ejercicio comprendido del 01 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2016.

Tenemos en nuestro equipo el compromiso de ayudar a nuestros clientes a ser más exitosos trabajando eficientemente, guiándolos a tomar mejores decisiones con ideas, información y recomendaciones que mejorarán el rendimiento de su entidad. Nuestro trabajo no consiste únicamente en asegurarnos que las cifras y controles contables sean razonables, sino también, en verificar si las operaciones fueron ejecutadas de una manera eficiente y efectiva durante el período bajo examen.

Por lo tanto ofrecemos que:

- Sus necesidades serán atendidas por personal conocedor del ambiente y problemática de nuestro país en materia tributaria.
- La evaluación será realizada por un equipo de profesionales, formalmente capacitados para establecer un adecuado equilibrio entre la función fiscalizadora y el compromiso de nuestro de proporcionar a nuestros clientes un servicio con valor agregado.
- Se beneficiarán de nuestro enfoque orientado a identificar áreas donde existan problemas potenciales significativos y de la asesoría a empleados de la entidad en la solución de los problemas que se detectan.



- Experimentarán una satisfactoria relación costo/beneficio, ya que el monto de nuestros horarios se considera en extremo razonable, dados los objetivos que habremos de satisfacer.

Por la asistencia profesional que aquí cotizamos, nuestra firma facturaría Q. 15,000.00 más Impuesto al Valor Agregado. Los honorarios indicados, están basados en circunstancias estándar. Cualquier circunstancia extraordinaria que nos haga requerir inversión de tiempo adicional para el desarrollo de nuestro trabajo será notificada oportunamente al representante del consejo administrativo de la entidad, para su evaluación.

Los integrantes del equipo de profesionales asignados a esta importante evaluación esperamos tener la oportunidad de unir esfuerzos y aportar, en beneficio del logro de los objetivos y metas del trabajo, el máximo de nuestra capacidad, para su entidad, reciban el beneficio de una revisión objetiva y profesional en apoyo de sus esfuerzos por fortalecer los alcances de su gestión.

Si esta propuesta cumple con sus requisitos, le agradeceremos puedan hacernos llegar de manera escrita su aceptación de nuestros servicios, con lo cual podremos empezar a planificar la asignación del personal necesario para este trabajo, con la debida anticipación.

Muy atentamente,

Eleazar Pinzón García-Salas

Supervisor



5.2.2 Carta a la gerencia

Chimaltenango, 27 de junio 2017

Al Consejo Administrativo del
Establecimiento educativo
Presente

Estimados señores

A través de este medio hacemos de su conocimiento que se ha culminado con la evaluación realizada en el establecimiento con respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El establecimiento educativo cuenta con ingresos de donaciones del extranjero e ingresos por pagos de servicios. La evaluación se realizó en el ejercicio comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016, el objetivo fue determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, determinar si hay áreas donde se deja de llevar a cabo un proceso adecuado para el cumplimiento de las mismas y realizar las recomendaciones pertinentes al caso, para mejorar el proceso de las actividades relacionadas con las obligaciones tributarias a las que debe atender el establecimiento educativo, para evitar futuros ajustes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Cabe aclarar que el siguiente informe no es un dictamen fiscal sino una evaluación que pretende tener un alcance el cual permita evitar contingencias fiscales a futuro.

Y de acuerdo a la auditoría el riesgo que el establecimiento puede correr es un riesgo de control, el cual se da por la falta de un adecuado control interno por parte de la administración.



A continuación se desarrolla el informe de las condiciones encontradas en las áreas donde hay algún tipo de incumplimiento en respuesta a las obligaciones tributarias, se expone la condición encontrada, el criterio según las leyes correspondientes, el riesgo según el Código Tributario y según la auditoría y la recomendación que busca ayudar al mejoramiento de las funciones relacionadas con las obligaciones tributarias.

Atentamente,

Alba Angelina Barrios Urizar

Encargado



5.2.3 Hallazgos

5.2.3.1 Área de caja y bancos

Hallazgo 1

Incumplimiento de documentos legales en pagos realizados con caja general y caja chica

CONDICIÓN

De acuerdo a la revisión de facturas que respaldan los fondos de caja general y caja chica, se encontraron algunas de ellas con datos incorrectos, tachones, falta de número de identificación tributaria (NIT), se lee consumidor final, asimismo se tiene como respaldo de gasto en algunos casos, recibos corrientes. Por lo tanto se determinó que en ciertas situaciones no se tiene el cuidado adecuado para las facturas de egresos recibidas, además no se hace uso de facturas especiales para los gastos sin documento de soporte legal.

CRITERIO

El Decreto Número 27-92 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), artículo 29 Documentos Obligatorios en los incisos a, b y e, establece: "...y a su vez es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos: a) Facturas, por las ventas,... y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. b) Facturas de Pequeño Contribuyente e) Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias."

El Acuerdo Gubernativo No. 5-2013, del Presidente de la República de Guatemala, Reglamento de la Ley del Impuesto Valor Agregado (IVA), artículo 30 Requisitos, del numeral 7 al 13, establece: "... las facturas, facturas especiales, facturas de pequeño contribuyente... deberán cumplir como mínimo con los requisitos, datos y



características siguientes: 7) Fecha de emisión del documento. 8) Nombres y apellidos completos del adquirente, si es persona individual; razón o denominación social, si es persona jurídica. 9) NIT del adquirente. Si éste no lo tiene o no lo proporciona, se consignarán las palabras consumidor final o las siglas "CF" o en su defecto el número de documento de identificación personal. 10) Detalle o descripción de la venta, el servicio prestado o de los arrendamientos y de sus respectivos valores. 11) Descuentos concedidos, si los hubiere. 12) Cargos aplicados con motivo de la transacción. 13) Precio total de la operación, con inclusión del impuesto cuando corresponda. La emisión de las facturas en papel deberá realizarse de forma que se garantice su legibilidad y que no se borren con el transcurso del tiempo.”

RIESGO

El establecimiento educativo puede ser sancionado por el incumplimiento de los artículos de la ley y reglamento mencionados según el criterio, el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el artículo 94 numeral 3 establece la sanción por incumplir con los deberes formales.

ARTICULO 94. Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias.

3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda.

SANCIÓN: Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción.



RECOMENDACIÓN

El representante legal, debe girar instrucciones por escrito al contador y este a su vez al auxiliar contable, del debido cuidado con las facturas, para que éstas sean extendidas por el proveedor de manera correcta, por lo tanto este debe indicar a los que soliciten efectivo, que cada vez que realicen una compra de bienes o servicios, deben exigir factura, el auxiliar contable debe proporcionar los datos correctos para la factura contable e indicar que ésta no se aceptará si tiene borrones o tachones, también es necesario que cuando el proveedor no cuente con facturas, se realice una factura especial y se retenga el impuesto que concierne a dicha factura.

El auxiliar contable puede realizar una lista de cotejo para verificar que los documentos cumplan con los requisitos que establecen las leyes fiscales vigentes.

Hallazgo 2

Revisión de cheques

CONDICIÓN

Se revisaron las facturas adjuntas a un grupo de cheques, encontrando que en algunos casos el monto del cheque no coincide con las facturas adjuntas, dichos cheques cuadran con el monto por el uso de recibos corrientes, algunos cheques no cuentan con documentos que respalden la compra, el establecimiento educativo renta una casa para maestros extranjeros que vienen como voluntarios, el cheque que se emite cada mes por este pago tampoco cuenta con alguna documentación legal de respaldo.

CRITERIO

El Decreto Número 27-92 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), artículo 29 Documentos Obligatorios, en los incisos a, b y e, establece: "...y a su vez es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos: a) Facturas, por las ventas,...



y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. b) Facturas de Pequeño Contribuyente e) Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias.”

El Acuerdo Gubernativo No. 5-2013, del Presidente de la República de Guatemala, Reglamento de la Ley del Impuesto Valor Agregado (IVA), artículo 30 Requisitos, del numeral 7 al 13, establece: “... las facturas, facturas especiales, facturas de pequeño contribuyente... deberán cumplir como mínimo con los requisitos, datos y características siguientes: 7) Fecha de emisión del documento. 8) Nombres y apellidos completos del adquirente, si es persona individual; razón o denominación social, si es persona jurídica. 9) NIT del adquirente. Si éste no lo tiene o no lo proporciona, se consignarán las palabras consumidor final o las siglas "CF" o en su defecto el número de documento de identificación personal. 10) Detalle o descripción de la venta, el servicio prestado o de los arrendamientos y de sus respectivos valores. 11) Descuentos concedidos, sí los hubiere. 12) Cargos aplicados con motivo de la transacción. 13) Precio total de la operación, con inclusión del impuesto cuando corresponda. La emisión de las facturas en papel deberá realizarse de forma que se garantice su legibilidad y que no se borren con el transcurso del tiempo.”

RIESGO

Si la Superintendencia de Administración Tributaria realiza auditoría fiscal y detecta estas inconsistencias, impondrá las multas correspondientes, en el caso de no exigir factura por las compras o servicios adquiridos la multa corresponde al monto del impuesto de la compra, ya que es una obligación exigir factura por compras de bienes o servicios, como lo indica el artículo 94 numeral 3 del Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, citado en el riesgo del hallazgo anterior.



Y según la auditoría el riesgo que el establecimiento educativo puede atraer por las situaciones anteriores, es un riesgo de control.

RECOMENDACIÓN

Los cheques emitidos deben contar con el respaldo legal correspondiente, siendo este la factura que respalde el gasto por la adquisición de bienes o servicios, en caso que el proveedor no cuente con facturas, extender factura especial y retener los impuestos correspondientes.

Hallazgo 3

Revisión de conciliaciones bancarias

CONDICIÓN

Se revisaron las conciliaciones bancarias, las cuales se encuentran sin realizar desde noviembre 2016, de acuerdo a la evaluación llevada a cabo, las conciliaciones no son realizadas en fechas prudentes que permitan obtener la información de manera oportuna.

CRITERIO

El Decreto Número 37-2016, del Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, artículo 54 establece: "Se adiciona el numeral 5 al artículo 93 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, el cual queda de la siguiente manera: "5. Omitir el registro en los libros de contabilidad, de las cuentas bancarias e inversiones, que posea en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o en el extranjero, de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio. Se entiende que hay omisión de registro en los libros contables, si el contribuyente no registra una o varias cuentas bancarias que se encuentren a su nombre en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o fuera de ella; no elabora las conciliaciones bancarias que determinen la razonabilidad del saldo



contable y las partidas de diario no están soportadas por los documentos que originan la transacción."

RIESGO

Existe falta de operación al día en algunas conciliaciones bancarias, lo cual implica una sanción si la Superintendencia de Administración Tributaria detecta esta inconsistencia, siendo una multa del 1% de los ingresos percibidos del último período auditado.

Además el riesgo que tiene el establecimiento educativo al continuar con estas acciones, según la auditoría, es un riesgo de control.

RECOMENDACIÓN

Es necesario que el auxiliar contable realice las conciliaciones bancarias los primeros cinco días del mes siguiente que corresponda y plasme en la conciliación bancaria la fecha en que realizó la misma.

5.2.3.2 Área de servicios profesionales

Hallazgo 4

Pagos por servicios contratados

CONDICIÓN

Al revisar las planillas de pagos a personas por servicios contratados, falta adjuntar a la planilla la totalidad de las facturas que corresponden. Se indagó al respecto y el auxiliar contable informó que las facturas faltantes conciernen a dos personas que aún están tramitando sus facturas. Las planillas verificadas reportan a 6 empleados, sin embargo adjuntas a estas se encuentran 4 facturas, se verificó el depósito realizado a cuentas bancarias, los cuales si coinciden en su totalidad con la planilla



reportada, pero es necesario que la planilla cuente con el respaldo del total de las facturas.

CRITERIO

El Decreto Número 27-92 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), artículo 29 Documentos Obligatorios, en los incisos a, b y e, establece: "...y a su vez es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos: a) Facturas, por las ventas,... y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. b) Facturas de Pequeño Contribuyente e) Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias."

RIESGO

El establecimiento puede ser sancionado con una multa que equivale al monto del impuesto que corresponde a la transacción, esto es lo que indica el Código Tributario en su artículo 94 numeral 3 al respecto de no contar con factura por servicios adquiridos.

De continuar con esta situación, el establecimiento mantendrá un riesgo de control de acuerdo a la auditoría.

RECOMENDACIÓN

Si se contrata personal por servicios técnicos o profesionales, es obligación del contador general exigir la factura cada vez que realice el pago a estas personas que están prestando sus servicios, en el caso actual es necesario que exija a las dos personas que no entregan factura por sus servicios, que agilicen sus trámites para obtener las mismas, dando un plazo prudente para los mismos, de lo contrario indicar que se retendrá el pago.



5.2.3.3 Área de planillas

Hallazgo 5

Retención Impuesto Sobre la Renta de Asalariados

CONDICIÓN

Se verificó la planilla de personal en relación de dependencia, obteniendo evidencia que hay una falta de retención del Impuesto Sobre la Renta, existen cinco empleados que superan sueldos de Q48,000.00 anuales, de los cuales a ninguno se le realiza la retención del Impuesto Sobre la Renta de manera mensual.

CRITERIO

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, artículo 75 Obligación de retener, establece: "Todo patrono que pague o acredite a personas residentes en Guatemala remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, debe retener el Impuesto Sobre la Renta del trabajador."

RIESGO

Si la Superintendencia de Administración Tributaria detecta esta falta, la sanción impuesta según el Código Tributario artículo 94 numeral 7 será una multa que equivale al impuesto que no se retuvo, esta multa no exime la obligación que se tiene de presentar el impuesto que se debió retener, a menos que la persona a quien debió retenérsele ya lo haya hecho.

En la auditoría existe el riesgo de control, el cual puede correr el establecimiento al continuar con la acción de dejar de retener el impuesto correspondiente.

RECOMENDACIÓN

El contador general debe realizar la proyección anual de retención de Impuesto Sobre la Renta al inicio de cada año para estos cinco empleados, retener el impuesto



de manera mensual, entregar la constancia de retención a los empleados en los primeros diez días del mes siguiente a la retención y liquidar de manera anual para determinar el impuesto definitivo, haciendo uso de la herramienta que proporciona la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo esta la herramienta de RetenISR.

5.2.3.4 Área de ingresos y egresos

Hallazgo 6

Elaboración de recibos

CONDICIÓN

De acuerdo a la muestra de recibos contables que se verificaron, el establecimiento educativo los extiende por: ingresos de inscripciones, colegiaturas, venta de libros, venta de uniformes, transporte escolar, no hace excepción de actividades que carecen de exención.

CRITERIO

El Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), artículo 8 de las exenciones específicas, establece: "No deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, las siguientes personas:

1. Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, de los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente."

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, artículo 8 exenciones generales, establece: "Están exentos del impuesto:



3. Los centros educativos privados, como centros de cultura, exclusivamente en las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente; se excluyen las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades.”

RIESGO

La sanción tipificada en el Código Tributario, artículo 94 numeral 8, es de una multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento, ya que no está cumpliendo con los requisitos formales que la ley del IVA indica, que debe extender factura por aquellas transacciones que están fuera de la exención del impuesto.

Mientras el establecimiento educativo siga realizando la acción mencionada correrá un riesgo de control de acuerdo a la auditoría.

RECOMENDACIÓN

El auxiliar contable debe extender recibos únicamente por los servicios correspondientes a inscripciones, colegiaturas y derechos a examen, en el caso de otros pagos recibidos, debe extender factura por los mismos, ya que la Ley del IVA no permite que deje de cargar el impuesto en transacciones fuera de lo indicado.

Hallazgo 7

Emisión de facturas

CONDICIÓN

Existe una falta de facturas contables que el establecimiento educativo pueda emitir por los servicios no exentos, al indagar al respecto, el auxiliar contable argumento



que se tienen únicamente facturas contables en la librería, donde se venden útiles escolares y uniformes pero estas facturas están a nombre de la librería.

CRITERIO

El Decreto Número 27-92 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), artículo 29 Documentos obligatorios en los incisos a, b y e, establece: “Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes, o por medio electrónico, para entregar al adquirente, ...los siguientes documentos: a) Facturas por las ventas... b) Facturas de pequeño contribuyente... e) Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias derivadas de la presente Ley.”

El Acuerdo Gubernativo No. 5-2013, del Presidente de la República de Guatemala, Reglamento de la Ley del Impuesto Valor Agregado (IVA), artículo 29 Documentos por ventas o servicios, establece: “Los documentos a que se refieren los artículos 9 primer párrafo, 29, 52 y 52 "A" de la Ley, deben emitirse, como mínimo, en original y una copia. El original será entregado al adquirente y la copia quedará en poder del emisor, excepto en el caso de la factura especial, en que el emisor conservará el original y entregará la copia a quien le vendió el bien o le prestó el servicio.”

RIESGO

La sanción a la que puede enfrentarse es la misma que se menciona en el caso anterior, la cual se encuentra en el artículo 94 numeral 8 del Código Tributario.

También el riesgo que corre el establecimiento educativo al no contar con facturas a nombre del colegio es un riesgo de control.



RECOMENDACIÓN

El contador general debe solicitar a la Superintendencia de Administración Tributaria a la brevedad posible, la autorización de facturas, ya que de manera cotidiana se reciben pagos que no están exentos de impuestos. De esta manera se evitarán futuros ajustes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Hallazgo 8

Utilización de documentos de soporte sin legalidad

CONDICIÓN

Se realizó la verificación de cheques, para constatar que tuvieran como respaldo la factura contable de la compra de bienes o servicios adquiridos, se constató que se utilizan recibos corrientes para liquidar algunos gastos.

CRITERIO

El Decreto Número 27-92 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), artículo 29 Documentos Obligatorios, en los incisos a, b y e, establece: "...y a su vez es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos: a) Facturas, por las ventas,... y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. b) Facturas de Pequeño Contribuyente e) Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias."

RIESGO

Si la Superintendencia de Administración Tributaria detecta estas inconsistencias, impondrá las multas correspondientes, en el caso de no exigir factura por las compras o servicios adquiridos la multa corresponde al monto del impuesto de la compra, ya que es una obligación exigir factura por compras de bienes o servicios, como lo indica el artículo 94 numeral 3 del Código Tributario.



Según la auditoría, el riesgo que corre el establecimiento educativo por la inutilidad de las facturas especiales, es un riesgo de control.

RECOMENDACIÓN

Las personas que realicen compras, deben exigir factura en toda adquisición de bienes o servicios que se realice, ya que es parte de las obligaciones de un contribuyente, además cuando un proveedor no cuente con facturas contables, deben utilizar una factura especial y hacer la retención de los impuestos que corresponden, atendiendo al siguiente artículo del Decreto Número 27-92 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), artículo 52 de la facturación por cuenta del vendedor, establece: "Cuando un contribuyente adquiera bienes o servicios de personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o cualquier otra circunstancia, no extiendan o no le entreguen las facturas correspondientes, deberá emitir una factura especial por cuenta del vendedor o prestador del servicio, y le retendrá el impuesto respectivo."

Hallazgo 9

Uso de exenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

CONDICIÓN

El uso de las exenciones de Impuesto al Valor Agregado se realiza en la mayoría de compras donde corresponde, sin embargo existen cheques donde carece el uso de exención, cuando si correspondía utilizarla, se pudo observar que es en las facturas con montos menores donde se omite el uso de estas. En otros casos se usó exención cuando no se debía, ya que la compra no está relacionada directamente con la educación. Algunas exenciones de Impuesto al Valor Agregado no tienen como respaldo la factura correspondiente, la mayoría de exenciones tiene como respaldo la factura original y una minoría una copia de la factura.



CRITERIO

El Decreto Número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, artículo 65 alcance de las exenciones tributarias, establece: “Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.”

El Decreto Número 27-92 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), artículo 9 régimen de las exenciones específicas, establece: “Las personas enumeradas en el Artículo 8 anterior están exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta ley y deberán recibir de quien les venda o les preste un servicio, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la Dirección.”

RIESGO

Si la Superintendencia de Administración Tributaria detecta dichas transacciones, realizará los ajustes pertinentes, por lo tanto el establecimiento educativo deberá pagar el Impuesto al Valor Agregado de dichas compras donde se utilizó exención.

Según la auditoría, el riesgo que corre el establecimiento educativo por las acciones mencionadas anteriormente, es un riesgo de control.

RECOMENDACIÓN

En cuanto al uso de las exenciones de Impuesto al Valor Agregado, el auxiliar contable debe solicitar con anticipación al contador general, la elaboración de las exenciones cuando aplique y utilizar las mismas en toda compra que esté



relacionada directamente con la educación, no importando el monto de compra. Y dejar de hacer uso de exenciones en compras que no se relacionen con la educación o en aquellas donde surja la duda de su uso por posibles ajustes de la Superintendencia de Administración Tributaria, en caso de duda consultar con algún experto en el tema o bien hacer la consulta al call center (1550) de la Superintendencia de Administración Tributaria. El archivo de exenciones debe estar respaldado por facturas, se recomienda que el respaldo sea uniforme para todas las exenciones, siendo este la factura original, esto para poder realizar de manera eficiente el informe trimestral del uso de exenciones y tener el control sobre las mismas.

Hallazgo 10

Contratos de arrendamiento

CONDICIÓN

El establecimiento educativo renta sus instalaciones a una academia de fútbol durante todo el año, además renta las instalaciones de forma ocasional a quien así lo desee, en ninguno de los casos hay un contrato de arrendamiento entre ambas partes, se argumenta que la falta de contrato es por la confianza que existe entre el director y el encargado de la academia de fútbol, además se deja de emitir factura por el pago recibido, en su defecto se extiende un recibo por donación.

CRITERIO

El Decreto Número 27-92 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), artículo 13 en otros casos, establece: "En los siguientes casos se entenderá por base imponible. 2) En el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles: El valor de la renta, al cual deberá adicionarse el valor de los recargos financieros, si los hubiere."

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, artículo 84 campo de aplicación, establece: "Las rentas gravadas de conformidad con el artículo anterior (artículo 83) se clasifican en: 1



Rentas del capital inmobiliario. a. Constituyen rentas del capital inmobiliario las provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles, siempre que su giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos.”

RIESGO

Lo anterior implica la sanción que se menciona en el artículo 94 numeral 8 del Código Tributario, ya que en esta situación el establecimiento educativo debe extender una factura contable, no puede extender recibo por donación porque no es una cantidad de dinero otorgada de manera voluntaria, la persona que está entregando el dinero, recibe un beneficio a cambio, en este caso es el derecho al uso de las instalaciones y cuando se da una donación no se espera recibir beneficios a cambio.

Al continuar con esta situación, según la auditoría el riesgo que corre el establecimiento educativo es un riesgo de control.

RECOMENDACIÓN

La administración del establecimiento educativo debe establecer un contrato cada vez que alguien rente las instalaciones del establecimiento, extender factura por el pago recibido y dejar de hacer uso de recibos por donación, ya que una donación es voluntaria y se deja de percibir algún servicio a cambio, en este caso se está haciendo uso de las instalaciones por el pago realizado.



5.2.3.5 Área de impuestos

Hallazgo 11

Pago de Impuesto de Circulación de Vehículos

CONDICIÓN

Se tuvo a la vista los registros que muestran los vehículos que pertenecen al establecimiento educativo, así mismo el pago del Impuesto de Circulación de Vehículos por cada uno, de los cuales se realizaron en fechas diferentes, uno de ellos fuera de la fecha establecida. Al indagar al respecto de la variación de fechas de pago del impuesto, se argumentó que son tres personas las que se encargan de realizar este pago.

CRITERIO

El Decreto Número 70-94, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, artículo 29, establece: "El pago del Impuesto sobre Circulación de Vehículos se efectuará en las siguientes fechas: a) Para los vehículos en circulación, durante el período comprendido del uno de enero al treinta y uno de julio de cada año, inclusive; el pago se hará en las cajas de la entidad encargada de la administración tributaria y sus dependencias, en el Banco de Guatemala, así como en los bancos del sistema, previa verificación de estar solvente de infracciones de tránsito, mediante los procedimientos que establezca la Superintendencia de Administración Tributaria SAT."

RIESGO

La falta de pago del Impuesto de Circulación de Vehículos o bien realizarlo fuera de la fecha correspondiente (del 01 de enero al 31 de julio de cada año), trae consigo una multa del 100% del impuesto no pagado en tiempo, más intereses.



RECOMENDACIÓN

Unificar la responsabilidad del pago del Impuesto de Circulación de Vehículos para que se realice en una sola fecha entre el 01 de enero y el 31 de julio el pago de los cuatro vehículos y así evitar contingencias, se sugiere que sea el contador general quien se encargue de realizar dichas declaraciones.

Hallazgo 12

Retención de Impuesto Sobre la Renta

CONDICIÓN

Se revisaron los cheques que contienen facturas que indican que están sujetas a retención definitiva, por montos mayores a Q.2,800.00 donde se debió realizar la retención del Impuesto Sobre la Renta pero no se llevó a cabo dicha retención. Hay una falta de control con respecto a estas facturas, ya que los cheques emitidos durante el período revisado que cuentan con dicho respaldo legal no tienen la retención correspondiente.

CRITERIO

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, artículo 47 agentes de retención, establece: "Actúan como agentes de retención de las rentas gravadas por esta sección, los siguientes: 3. Las asociaciones, fundaciones, partidos políticos, sindicatos, iglesias, colegios, universidades, cooperativas, colegios profesionales y otros entes."

El Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, artículo 48 Obligación de retener, establece: "Los agentes de retención deben retener en concepto de Impuesto Sobre la Renta el siete por ciento (7%), sobre el valor efectivamente pagado o acreditado. El agente de retención emitirá la constancia de retención respectiva con la fecha de la factura y la entregará al contribuyente dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de la factura. Las retenciones practicadas por los agentes de retención a los



contribuyentes a que se refiere este título, deben enterarse a la Administración Tributaria dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención, mediante el formulario de declaración jurada que para el efecto ponga a disposición la Administración Tributaria, debiendo acompañar un anexo que indique los nombres y apellidos completos de cada uno de los contribuyentes residentes en el país o con establecimiento permanente, Número de Identificación Tributaria, el valor de lo efectivamente acreditado o pagado y el monto de la retención.”

El Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, del Presidente de la República de Guatemala, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, artículo 35 Base mínima para practicar retención, establece: “A los efectos de lo regulado en el artículo 48 de la Ley, para facilitar la recaudación del impuesto, los agentes de retención, cuando adquieran servicios o bienes con valor menor a dos mil quinientos quetzales (Q 2,500.00), excluyendo el Impuesto al Valor Agregado, no están obligados a practicar la retención y podrán deducir el monto pagado o acreditado.”

RIESGO

La falta de retenciones del Impuesto Sobre la Renta y proveedores que correspondan puede traer consigo una sanciones que imponga la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo éstas según lo indicado en el Código Tributario en el numeral 7, por la falta de retención de impuestos, una multa que equivale al impuesto dejado de retener y en el numeral 9 hace referencia a la presentación de las declaraciones después del plazo estipulado por la ley, siendo acá una multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso, este numeral menciona que cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del Impuesto Sobre la Renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes.



RECOMENDACIÓN

El auxiliar contable es quien lleva el registro de egresos, por la tanto debe realizar las retenciones del Impuesto sobre la Renta a proveedores que correspondan.



CONCLUSIONES

1. La fundación objeto de este estudio fue creada para atender las necesidades de educación de una parte de la población en el Municipio de Chimaltenango, Departamento de Chimaltenango y su fin primordial es sin ánimos de lucro, por lo que la legislación guatemalteca la exime del pago de impuestos. Las leyes que contemplan estas exenciones de impuestos son: Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 (Impuesto sobre la Renta Libro I), Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92, Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 y Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos Decreto 37-92.

2. El centro educativo privado mencionado en la investigación, no está desligado del cumplimiento de obligaciones tributarias. Al formalizar su fundación, éste se inscribió en la Superintendencia de Administración Tributaria quien le otorgó el beneficio como contribuyente exento de impuestos; sin embargo, esto no lo exime del cumplimiento de sus obligaciones tributarias declarativas y sustantivas.

3. La implementación de un adecuado control interno para la consecución de las obligaciones tributarias en el centro educativo privado, ayudará al debido cumplimiento de las mismas, evitando con ello contingencias ante la Superintendencia de Administración Tributaria. El desempeño del Contador Público y Auditor, como asesor en la rama tributaria, es importante, pues tiene los conocimientos y la experiencia para apoyar a estas entidades en la consecución de este objetivo.



RECOMENDACIONES

1. Es necesario que el personal del área contable de la fundación educativa se actualice constantemente con respecto al conocimiento de las obligaciones tributarias que competen al centro educativo privado propiedad de la fundación, para poder cumplir con lo que establecen las diferentes leyes impositivas mencionadas. Los directivos y el personal encargados de la parte financiera y contable tienen que involucrarse y comprometerse con este fin, pues son los responsables de evitar contingencias fiscales, esto lo pueden lograr capacitándose permanentemente y cuando surjan modificaciones a las leyes tributarias que les competen.

2. Se debe atender adecuadamente la forma en que las leyes tributarias exigen al centro educativo privado, para evitar caer en infracciones y/o sanciones. En caso surjan dudas de la aplicación de una exención en específico, el personal del área contable debe consultar con un experto o bien avocarse directamente a la Administración Tributaria. La entidad a través de su personal contable debe cumplir en su debido tiempo y forma con sus obligaciones tributarias declarativas y sustantivas.

3. Atender el control interno implementado, permitirá el cumplimiento de las obligaciones tributarias en los tiempos estipulados y de una manera correcta. El Consejo Administrativo debe buscar apoyo para dicha implementación, este control interno debe ser establecido, revisado y evaluado periódicamente por un Contador Público y Auditor, experto en materia tributaria. Dado que eventualmente surgen cambios en la legislación tributaria, se sugiere vigilancia permanente al respecto.



ANEXOS

Papeles de trabajo



ÍNDICE DE ANEXOS

Contenido	Página
I – Entrevista	1
II – Cuestionario	2
III – Marcas	4
IV – Programas de auditoría	5
V – Papeles de trabajo	32



ANEXO I

ENTREVISTA

Se entrevistó al personal del área de contabilidad para obtener información acerca del desempeño de las actividades que se relacionan con las obligaciones tributarias que el establecimiento educativo tiene. El resultado de la entrevista fue el siguiente:

EVALUACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE UN ESTABLECIMIENTO EDUCATIVO, PROPIEDAD DE UNA FUNDACIÓN
Entrevista
Entrevistador: AABU
Entrevistado: CCLG
Entrevista realizada al Contador General
1. ¿Reciben constantemente capacitaciones con respecto a las obligaciones tributarias?
No, tratamos la manera de tener los conocimientos básicos para poder funcionar bien y cumplir con lo que SAT nos solicita. En ocasiones hemos ido a la ciudad capital a capacitaciones que ofrece la SAT pero no ha sido de manera continua.
2. ¿Han tenido alguna multa o sanción impuesta por la Superintendencia de Administración Tributaria? ¿Por qué?
Sí, en algunas ocasiones hemos pagado algún impuesto fuera de la fecha establecida, por ejemplo con el impuesto de circulación de vehículos se ha pagado después de julio, las últimas veces se ha tenido más cuidado al respecto para que no se vuelva a repetir esta falta.
3. ¿Existen personas o instituciones que realizan donaciones a la fundación para el funcionamiento del colegio?
Sí, el giro de la fundación es puramente educativo, recibimos donaciones que van directamente para el mantenimiento de la infraestructura del colegio y en ocasiones se reciben donaciones que son para cubrir los gastos de algunos alumnos, pero en esto último ya es directamente el apadrinamiento para la educación del alumno.



ANEXO II

CUESTIONARIO

Se elaboró un cuestionario con preguntas que ayudarán a conocer de manera parcial el funcionamiento relacionado con las obligaciones tributarias del establecimiento educativo, el resultado fue el siguiente:

ESTABLECIMIENTO EDUCATIVO PROPIEDAD DE UNA FUNDACIÓN CUESTIONARIO					
No	Cuestionamiento	SI	NO	N/A	OBSERVACIONES
ASPECTOS FORMALES - INSCRIPCIÓN-					
1	¿Se encuentra constituida la fundación bajo escritura pública?	x			
2	¿Cuenta el colegio con libro de compras y ventas autorizados por SAT?	x			
3	¿Estos libros se encuentran habilitados?	x			
4	¿Cumplen con los requisitos establecidos en las leyes tributarias?	x			
5	¿Se solicitan anualmente los formularios de inscripción y modificación de datos ante el Registro Tributario Unificado?	x			
FORMAS AUTORIZADAS					
6	¿Existen recibos prenumerados para los ingresos exentos?	x			
7	¿Existen facturas, facturas especiales, notas de crédito, notas de débito, prenumeradas?	x			Excepto notas de crédito y débito
8	¿Se encuentran debidamente autorizadas por la Administración Tributaria?	x			
9	¿Se emiten facturas por todos los ingresos no exentos que obtiene el colegio? En el caso de existir ingresos no facturables detallar su descripción.	x			
10	¿Se cotejan las facturas de ventas con el libro de ventas?		x		
11	¿Existe control sobre la anulación de facturas?	x			
12	¿Existe control del correlativo de las facturas de ventas?	x			
13	¿Existe control del correlativo en los libros de ventas?	x			



	IMPUESTOS	SI	NO	N/A	OBSERVACIONES
14	¿Se maneja un detalle, integración o programa de las obligaciones fiscales, en cuanto a la presentación de declaraciones?		x		
15	¿Se revisa al inicio de cada mes un calendario tributario?		x		
16	¿Se revisan detalladamente las declaraciones antes de su presentación?	x			
17	¿Conocen los empleados del colegio sus obligaciones como agente de retención de impuestos?		x		
18	¿Se realizan las retenciones correspondientes a los empleados en relación de dependencia?		x		
19	¿Se verifica que el comprobante de retención haya sido entregado dentro del plazo que estipula la ley?			x	
20	¿Se realizan las declaraciones en la fecha indicada por la ley?	x			
21	¿Son las declaraciones de obligaciones tributarias revisadas por personal idóneo distinto al que las preparó?	x			
22	¿Tiene el colegio reclamos de pago indebido pendientes de resolución por parte de SAT?		x		
23	¿Se conoce con exactitud en que adquisición de bienes y/o servicios puede utilizar constancia de exención el colegio?	x			
	GENERALIDADES				
24	¿Cuenta el colegio con un asesoramiento fiscal calificado?	x			
25	¿Se maneja información fiscal actualizada?	x			
26	¿Se analizan todas las contingencias fiscales derivadas de las posibles interpretaciones de las normas tributarias?	x			
27	¿Se ha realizado alguna revisión fiscal en los últimos 4 meses?		x		
28	¿Se capacita al personal periódicamente con relación a temas tributarios?	x			
29	¿Cuál ha sido el último año que el colegio tuvo una auditoría tributaria?		x		No ha tenido en los últimos dos años
30	¿Se solicita cada año la solvencia fiscal?	x			



ANEXO III

MARCAS

Verificado	✓
Incorrecto	x
Cálculo verificado	☑
Sumado	+
No aplica	NA
Pendiente	◆
Completado	()
Igual a planilla	▬
Faltante	∪
Cotejado con factura	↕
Papelería incompleta	⌋
No aplicado	○
Datos correctos	/
Consignado	↕
Continúa	→
Inexistencia	⊘



ANEXO IV**ELABORACIÓN DE PROGRAMAS DE AUDITORÍA**

Los programas de auditoría fueron elaborados por cada área a examinar, permitiendo así conocer las actividades que se realizarán para evaluar las obligaciones tributarias.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Inscripción ante la Superintendencia de Administración Tributaria

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Verificar el RTU	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Verificar la solvencia fiscal	E: Alba Barrios
3.	- Verificar la actualización anual de datos	E: Alba Barrios
4.	- Examinar que los datos escritos el RTU sean los correctos	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar la inscripción ante la Superintendencia de Administración Tributaria, verificar que no esté cometiendo alguna infracción con respecto al cumplimiento de los deberes formales, como se menciona en el artículo 94 numeral 1 del Código Tributario.

Horas Hombre: 1 hr.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Libros contables

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
		S: Eleazar Pinzón
1.	- Revisión de autorización de libros de compras y ventas	E: Alba Barrios
2.	- Revisión de libros físicos o electrónicos de compras y ventas	E: Alba Barrios
3.	- Verificar si los libros están operados al día	E: Alba Barrios
4.	- Examinar la existencia física de determinadas facturas de compras	E: Alba Barrios
5.	- Examinar la existencia física de determinados recibos	E: Alba Barrios

Objetivo: Revisar la autorización y el uso correcto de los libros de compras y ventas, tomando en consideración el artículo 37 del Decreto 27-92 de la Ley del Impuesto al Valor A gregado y el artículo 94 numeral 4 del Código Tributario.

Horas Hombre: 1 hr.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Caja y bancos - Revisión de facturas en caja general y caja chica

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
		S: Eleazar Pinzón
1.	- Examinar determinadas facturas de compras que respalden las salidas de efectivo	E: Alba Barrios
2.	- Verificar que los datos consignados en las facturas sean correctos	E: Alba Barrios
3.	- Verificar que las compras de bienes o servicios sean relacionadas con las actividades del colegio	E: Alba Barrios
4.	- Verificar que las facturas no contengan borrones ni tachones	E: Alba Barrios
5.	- Verificar que el monto solicitado para cubrir caja general y caja chica este respaldado con las facturas de compra	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar que los gastos reportados cuenten con documentación de respaldo adecuada, para no faltar a lo que indica el Código Tributario en el artículo 94 numerales 2 y 3.

Horas Hombre: 1 hr.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Caja y bancos - Revisión de cheques
Revisión de conciliaciones bancarias

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Verificar determinados cheques	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Examinar que los cheques estén girados por compras relacionadas con el giro del colegio	E: Alba Barrios
3.	- Verificar que los cheques tengan el respaldo correspondiente	E: Alba Barrios
4.	- Examinar los cheques en circulación	E: Alba Barrios
5.	- Verificar la elaboración de conciliaciones bancarias	E: Alba Barrios
6.	- Verificar que las conciliaciones bancarias estén al día	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar que los cheques emitidos cuenten con documentación de respaldo adecuada y que las conciliaciones sean realizadas como corresponde, para no caer en la falta mencionada en el artículo 54 del Decreto 37-2016 de la Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, donde menciona que es acción de resistencia no realizar las conciliaciones de todas las cuentas bancarias.

Horas Hombre: 5 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Pagos por servicios contratados

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Revisar las facturas por servicios contratados	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Cotejar que los montos de las facturas por servicios prestados estén acordes con los cheques extendidos	E: Alba Barrios
3.	- Examinar que las facturas contengan los datos correctos	E: Alba Barrios
4.	- Examinar que las facturas no contengan borrones ni tachones	E: Alba Barrios
5.	- Examinar que la cantidad de cheques coincidan con las facturas por servicios contratados	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar que los cheques reportados cuenten con las facturas correspondientes.

Horas Hombre: 3 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Planilla - Retención ISR empleados

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Verificar la proyección anual de retención de ISR por empleados que devenguen Q 48,000.00 anuales en adelante	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Verificar la retención de ISR mensual a los empleados que corresponda	E: Alba Barrios
3.	- Verificar la entrega mensual a los empleados de la constancia de retención	E: Alba Barrios
4.	- Verificar la declaración jurada anual	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar que el patrono esté proyectando y realizando las retenciones debidas, para que no falte a los deberes formales que indica el artículo 94 numeral 7, del Código Tributario que es no retener los tributos y el artículo 75 de la Ley de Actualización Tributaria que establece la obligación de retener por parte del patrono.

Horas Hombre: 3 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Planilla de empleados con relación de dependencia

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Revisar que los montos revelados en la planilla coincida con el monto depositado en las cuentas de banco de los empleados	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Examinar que el sueldo de los empleados reportados en planilla coincida con los recibos firmados por el personal	E: Alba Barrios
3.	- Revisar que se encuentren en la planilla las retenciones de ISR cuando corresponda	E: Alba Barrios
4.	- Revisar que se encuentre en la planilla el descuento correcto por cuota laboral IGSS	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar los cálculos adecuados y los pagos en la planilla de empleados con relación de dependencia.

Horas Hombre: 5 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Planilla de IGSS

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
		S: Eleazar Pinzón
1.	- Verificar que la totalidad del descuento realizado a los empleados por concepto de cuota laboral IGSS sea la cantidad reflejada en la planilla de igss pagada	E: Alba Barrios
2.	- Verificar los cálculos de pago de la cuota patronal igss	E: Alba Barrios
3.	- Verificar los cálculos de pago de la cuota de INTECAP	E: Alba Barrios
4.	- Verificar los cálculos de pago de la cuota de IRTRA	E: Alba Barrios
5.	- Verificar que el pago al IGSS esté realizado en las fechas que corresponde	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar el pago correcto de las cuotas que corresponden al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS)

Horas Hombre: 2 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Planilla - Libro de salarios

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
		S: Eleazar Pinzón
1.	- Verificar la existencia física del libro de salarios	E: Alba Barrios
2.	- Verificar que los salarios reportados en el libro coincidan con la planilla de sueldos	E: Alba Barrios
3.	- Verificar que el libro se encuentre firmado por el personal	E: Alba Barrios

Objetivo: Comprobar el uso adecuado del libro de salarios.

Horas Hombre: 2 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Planilla - Recibos de pago a personal

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
		S: Eleazar Pinzón
1.	- Constatar la elaboración de recibos como comprobante de pago al personal	E: Alba Barrios
2.	- Verificar la existencia física de los recibos firmados por el personal	E: Alba Barrios
3.	- Examinar que los montos reflejados en los recibos coincidan con los montos reflejados en la planilla de sueldos	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar el uso de recibos de pago como comprobante para los empleados.

Horas Hombre: 2 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Planilla - Constancias de goce de vacaciones

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Verificar que existan constancias que indiquen el período de goce de vacaciones de cada empleado	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Examinar que las constancias de goce de vacaciones estén firmadas por los empleados	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar la existencia de constancias de goce de vacaciones de los empleados.

Horas Hombre: 1 hr.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Planilla de Bonificación Anual para Trabajadores del sector Privado y Público y Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Examinar que los pagos reflejados en la planilla de bono 14 y aguinaldo sean los mismos reflejados en los estados de cuenta del banco	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Verificar la existencia de recibos de pagos de bono 14 y aguinaldo firmados por los empleados	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar que las planillas de bono 14 y aguinaldo reflejen los montos pagados cotejados con el pago en el banco.

Horas Hombre: 3 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Contrato de trabajo

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Verificar la existencia de contratos de trabajo debidamente registrados en el Ministerio de Trabajo	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Examinar que la cantidad de empleados reportados en la planilla con relación de dependencia tengan contrato de trabajo	E: Alba Barrios
3.	- Verificar que todos los contratos estén firmados	E: Alba Barrios
4.	- Cotejar el sueldo de los contratos con el sueldo reportado en planilla	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar la existencia de contratos de trabajo para cada empleado con relación de dependencia.

Horas Hombre: 1 hr.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Reglamento interno de trabajo

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Verificar la existencia del reglamento interno de trabajo	S: Eleazar Pinzón
2.	- Verificar que el reglamento de trabajo esté autorizado por el Ministerio de Trabajo	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar que exista un Reglamento Interno de Trabajo

Horas Hombre: 1 hr.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Prestación de Servicios - Elaboración de recibos

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Verificar la existencia de recibos	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Examinar determinada cantidad de recibos	E: Alba Barrios
3.	- Verificar que los recibos extendidos sean por inscripciones, colegiaturas o derechos a exámenes	E: Alba Barrios
4.	- Constatar que los recibos indiquen en alguna parte del mismo que la entidad está exenta del Impuesto al Valor Agregado (IVA)	E: Alba Barrios

Objetivo: Evaluar el uso correcto de los recibos por pagos de servicios, atendiendo a lo indicado en el artículo 8 de la Ley del IVA y el artículo 8 de la Ley de Actualización Tributaria.

Horas Hombre: 3 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Prestación de servicios - Contratos de servicios con padres

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Verificar la existencia de contratos por servicios firmados por los padres de familia o encargados	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Examinar que las cuotas a cobrar especificadas en los contratos sean las mismas que se reportan en los recibos	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar la existencia de contratos de servicios.

Horas Hombre: 2 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Ventas y servicios afectos - Emisión de facturas

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Verificar la existencia de facturas autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Examinar determinadas facturas	E: Alba Barrios
3.	- Cotejar las facturas con los ingresos reportados como ingresos no exentos	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar la existencia y el uso de facturas contables autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, para los servicios no exentos, como lo indica el artículo 29 de la Ley del IVA, obligatoriamente debe extender factura por los servicios no exentos.

Horas Hombre: 2 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Compras - Facturas de compras

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Examinar que las facturas de compras contengan los datos del como el nombre, NIT y dirección	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Verificar que las facturas de compra de bienes o servicios estén relacionadas con el giro del colegio	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar que al realizar una compra se solicite la factura correspondiente. El artículo 29 de la Ley del IVA indica que como adquirente se debe exigir la factura por las compras de bienes o servicios adquiridos.

Horas Hombre: 3 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Compras - Facturas especiales

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Verificar la existencia de facturas especiales	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Verificar el uso de facturas especiales	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar el uso adecuado de las facturas especiales, atendiendo a lo indicado en el artículo 52 de la Ley del IVA.

Horas Hombre: 1 hr.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Compras - Exenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Verificar el uso de exenciones de IVA	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Verificar el uso de exenciones de IVA en compras de bienes o servicios relacionados con la educación	E: Alba Barrios
3.	- Verificar que cada exención tenga como respaldo la factura original o una copia de la factura de la compra	E: Alba Barrios
4.	- Verificar la presentación del informe trimestral de las contancias de exención que se utilizaron	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar el uso adecuado de las exenciones del Impuesto al Valor Agregado. El Código Tributario menciona en el artículo 65 el alcance de las exenciones tributarias, por lo tanto el establecimiento educativo está exento de soportar el impuesto, entregando por este la constancia de exención como lo indica el artículo 9 de la Ley del IVA.

Horas Hombre: 2 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Arrendamientos - Contratos de arrendamiento

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Consultar si el colegio renta sus instalaciones	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Verificar la existencia de contratos de arrendamiento	E: Alba Barrios
3.	- Examinar si se extiende o no factura por el o los arrendamientos	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar el uso de contratos de arrendamiento y factura por el mismo. Ya que esta actividad está fuera de sus actividades no lucrativas, por lo tanto el ingreso por el arrendamiento constituye una base imponible para calcular los impuestos correspondientes, según el artículo 13 numeral 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el artículo 84 numeral 1 de la Ley de Actualización Tributaria.

Horas Hombre: 1 hr.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Pago de impuestos - Circulación de vehículos

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Verificar los vehículos que se encuentran a nombre del colegio	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Examinar el pago del impuesto del impuesto de circulación de vehículos de cada vehículo	E: Alba Barrios
3.	- Evaluar que el pago del impuesto se haya realizado en la fecha correspondiente	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar el pago del Impuesto de Circulación de Vehículos, de acuerdo al artículo 29 inciso a) de la Ley de Impuesto sobre Circulación de Vehículos.

Horas Hombre: 1 hr.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Pago de impuestos - Impuesto al Valor Agregado (IVA)

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Examinar los servicios facturados	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Verificar el cálculo del Impuesto al Valor Agregado	E: Alba Barrios
3.	- Verificar el pago puntual del Impuesto al Valor Agregado	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar el pago del Impuesto al Valor Agregado de acuerdo al artículo 40 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Horas Hombre: 2 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Pago de impuestos - Retención de Impuesto Sobre la Renta empleados

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Examinar la retención de ISR a los empleados que corresponda	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Verificar el pago puntual del impuesto retenido	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar el pago de la retención del Impuesto sobre la Renta de Asalariados atendiendo al artículo 80 de la Ley de Actualización Tributaria.

Horas Hombre: 1 hr.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Pago de impuestos - Retención de Impuesto Sobre la Renta
proveedores

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Revisar el régimen en el que se encuentra inscrito el colegio	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios
2.	- Revisar las facturas en las que las compras fueron mayores o iguales a Q2,800.00 para saber si se realizó la retención correspondiente	E: Alba Barrios
3.	- Verificar el pago puntual de las retenciones de ISR realizadas a los proveedores	E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar el pago del Impuesto Sobre la Renta por retenciones realizadas a proveedores de acuerdo al artículo 48 de la Ley de Actualización Tributaria.

Horas Hombre: 2 hrs.



PROGRAMA DE AUDITORÍA

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta (ISR)

No.	ACTIVIDADES A REALIZAR	ENCARGADO/SUPERVISOR
1.	- Revisar que se haya realizado la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta	S: Eleazar Pinzón E: Alba Barrios

Objetivo: Verificar que se haya realizado en el tiempo correcto la declaración jurada anual informativa del Impuesto Sobre la Renta, como se establece en el artículo 49 de la Ley de Actualización Tributaria.

Horas Hombre: 1 hr.



ANEXO V**EJECUCIÓN DE LA EVALUACIÓN****Pruebas de Auditoría (papeles de trabajo)**

Al realizar la evaluación de las áreas mencionadas anteriormente se hará uso de papeles de trabajo los cuales servirán de apoyo como evidencia del trabajo realizado.



	PT	B-1
	Iniciales	Fecha
HECHO POR:	AABU	01/06/2017
REVISADO POR:	EPGS	02/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Inscripción ante la Superintendencia de Administración Tributaria ()

Papelería a examinar	Examinada
- Resolución de autorización para funcionar del Ministerio de Educación	✓
- Escritura de constitución y sus modificaciones	✓
- Nombramiento del representante legal	✓
- Registro tributario unificado	✓
- Solvencia fiscal	✓

CONCLUSIÓN: De acuerdo a la revisión realizada a la documentación mencionada, la Fundación y por ende el Colegio se encuentra efectivamente inscrito ante la Superintendencia de Administración Tributaria y se encuentra también en las condiciones adecuadas para su funcionamiento, contando con la autorización del Ministerio de Educación.



	PT	B-2
	Iniciales	Fecha
HECHO POR:	AABU	02/06/2017
REVISADO POR:	EPGS	03/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Libros contables

Papelería a examinar	Examinada
- Libro de compras	✓
- Libro de ventas	✓

CONCLUSIÓN: Los libros contables se manejan de forma electrónica, el libro de compras se encuentra al día, no así el libro de ventas.



	PT	B-3
	Iniciales	Fecha
HECHO POR:	AABU	05/06/2017
REVISADO POR:	EPGS	06/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Caja y bancos - Revisión de facturas en caja general y caja chica

Fecha	Factura No.	Concepto de gasto	Valor Reportado	Valor Cotejado	Datos correctos
10/01/2016	171	Compra de combustible	Q200.00	Q200.00	✗
27/01/2016	1348	Compra de tinta para impresora	Q375.00	Q375.00	
22/02/2016	97	Compra de combustible	Q150.00	Q150.00	✗
18/03/2016	11009997	Servicio de línea telefónica, seguridad	Q125.00	Q125.00	
19/04/2016	10098	Compra de bolsas para basura	Q120.00	Q120.00	
16/06/2016	20203	Compra de toner para impresora	Q426.00	Q426.00	
11/07/2016	16209	Compra de pelotas de fútbol	Q190.00	Q190.00	
08/08/2016	201	Compra de vidrios	Q78.00	Q78.00	✗
24/09/2016	90145	Compra de llanta para motoneta	Q275.00	Q275.00	
26/10/2016	784	Compra de copias de llave	Q24.00	Q24.00	
15/11/2016	44208	Compra baterías doble AA	Q30.00	Q30.00	✓
19/11/2016	20256	Compra de combustible	Q200.00	Q200.00	↑
01/12/2016	1178	Compra de concentrado para perro	Q175.00	Q175.00	↑
02/12/2016	30970000	Servicio de línea telefónica seguridad	Q125.00	Q125.00	↓

CONCLUSIÓN: Se realizó una revisión de facturas seleccionándolas de manera aleatoria se encontraron algunas con datos incorrectos, tachones y falta de número de identificación tributaria NIT y en su defecto se colocó la frase de consumidor final.



PT	B-4
Iniciales	Fecha
AABU	05/06/2017
EPGS	06/06/2017

HECHO POR:
REVISADO POR:

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Caja y bancos - Revisión de cheques

Fecha	Cheque No.	Concepto de gasto	Valor Reportado	Valor Cotejado con factura (s) adjunta (s)	Variación	Observaciones	
06/01/2016	7199879	Servicio telefónico	Q834.00	Q834.00	Q0.00		
01/02/2016	7199929	Servicio de monitoreo	Q202.62	Q202.62	Q0.00		
10/02/2016	7199947	Servicio de internet, enlace dedicado	Q5,325.00	Q5,325.00	Q0.00		
22/03/2016	7200002	Mantenimiento de filtros de agua	Q840.00	Q840.00	Q0.00		
09/04/2016	7200034	Servicio de energía eléctrica	Q6,278.00	Q6,278.00	Q0.00		
07/05/2016	7200082	Reintegro de caja chica, gastos varios	Q2,332.85	+	Q2,100.85	Q232.00	Cheque liquidado con recibo corriente
03/06/2016	7200134	Alquiler de mobiliario	Q615.00	Q615.00	Q0.00		
19/06/2016	7200159	Compra de fuentes de poder	Q960.00	Q960.00	Q0.00		
15/07/2016	7200204	Alquileres	Q1,000.00	Q0.00	Q1,000.00	No reciben factura por este pago	
27/08/2016	7200263	Asesoría para publicidad	Q600.00	Q600.00	Q0.00		
01/09/2016	7200273	Compra de mantas vinílicas	Q240.00	Q240.00	Q0.00		
05/09/2016	7200280	Reparación de amplificador	Q800.00	Q800.00	Q0.00		
14/10/2016	7200341	Compra de ventiladores	Q1,250.00	Q1,250.00	Q0.00		
30/10/2016	7200373	Reintegro de caja chica, gastos varios	Q2,422.90	+	Q1,922.90	Q500.00	Cheque liquidado con recibos corrientes
28/11/2016	7200439	Pago por alojamiento de página web	Q1,250.00	Q1,250.00	Q0.00		

CONCLUSIÓN:

Se revisaron las facturas adjuntas a la lista de cheques cobrados y en circulación, encontrando que en algunos casos el monto del cheque no coincide con las facturas adjuntas, dichos cheques cuadran con el monto por el uso de recibos corrientes, por lo tanto se está omitiendo el uso de facturas especiales. En el caso del pago de renta de una casa para voluntarios, no se recibe factura por dicho pago.



PT	B-4
Iniciales	Fecha
AABU	05/06/2017
EPGS	06/06/2017

HECHO POR:

REVISADO POR:

CLIENTE: Establecimiento educativo**PROPIEDAD DE:** Una fundación**PERÍODO A EXAMINAR:** del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016**ÁREA A EXAMINAR:** Caja y bancos - Revisión de conciliaciones bancarias

Conciliación del mes	Realizada	Vo. Bo.	Fecha	Observaciones
Enero	✓	☪	◆	
Febrero	↑	↑	↑	
Marzo				
Abril				
Mayo				
Junio				
Julio				
Agosto				
Septiembre				
Octubre				
Noviembre	↓	↓	↓	No se encuentra cuadrada
Diciembre	✘			Sin movimiento

CONCLUSIÓN:

Las conciliaciones bancarias en su mayoría se encuentran elaboradas y cuadradas, exceptuando la conciliación bancaria del mes de noviembre que no está cuadrada y la conciliación bancaria del mes de diciembre que no se encuentra elaborada. Las conciliaciones no constan la fecha en la que fueron realizadas.



HECHO POR:
REVISADO POR:

PT	B-5
Iniciales	Fecha
AABU	06/06/2017
EPGS	07/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Pagos por servicios contratados

Personal	Mes	Factura No.	Monto en cheque o pago en línea	Monto en factura	Factura adjunta a cheque/informe
Personal Sp-1	Enero	█	Q2,500.00	Q0.00	↕
Personal Sp-2	Enero	92	Q3,000.00	Q3,000.00	↑
Personal Sp-3	Enero	█	Q4,000.00	Q0.00	
Personal Sp-4	Enero	181	Q6,000.00	Q6,000.00	
Personal Sp-5	Enero	209	Q6,500.00	Q6,500.00	
Personal Sp-6	Enero	256	Q12,000.00	Q12,000.00	
Personal Sp-1	Abril	█	Q2,500.00	Q0.00	
Personal Sp-2	Abril	95	Q3,000.00	Q3,000.00	
Personal Sp-3	Abril	█	Q4,000.00	Q0.00	
Personal Sp-4	Abril	184	Q6,000.00	Q6,000.00	
Personal Sp-5	Abril	212	Q6,500.00	Q6,500.00	
Personal Sp-6	Abril	259	Q12,000.00	Q12,000.00	
Personal Sp-1	Julio	█	Q2,500.00	Q0.00	
Personal Sp-2	Julio	109	Q3,000.00	Q3,000.00	
Personal Sp-3	Julio	█	Q4,000.00	Q0.00	
Personal Sp-4	Julio	187	Q6,000.00	Q6,000.00	
Personal Sp-5	Julio	215	Q6,500.00	Q6,500.00	
Personal Sp-6	Julio	262	Q12,000.00	Q12,000.00	
Personal Sp-1	Octubre	█	Q2,500.00	Q0.00	
Personal Sp-2	Octubre	132	Q3,000.00	Q3,000.00	
Personal Sp-3	Octubre	█	Q4,000.00	Q0.00	
Personal Sp-4	Octubre	190	Q6,000.00	Q6,000.00	
Personal Sp-5	Octubre	218	Q6,500.00	Q6,500.00	
Personal Sp-6	Octubre	265	Q12,000.00	Q12,000.00	↓

CONCLUSIÓN: Los pagos verificados reportan a 6 personas que prestan sus servicios en diferentes áreas, sin embargo adjuntas a los informes de depósitos a cuenta se encuentra que únicamente 4 personas entregan facturas por sus servicios, se verificó el depósito realizado a cuentas bancarias, los cuales coinciden en su totalidad con el informe reportado.



HECHO POR:
REVISADO POR:

PT	B-6
Iniciales	Fecha
AABU	06/06/2017
EPGS	07/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Planilla - Retención ISR empleados

Personal	Sueldo	Proyección anual de retención ISR	Retención mensual en planilla	Entrega de constancia de retención ISR	Declaración Jurada Anual
Personal 1	Q4,300.00	●	✘	NA	
Personal 2	Q4,800.00	↑	↑	↑	
Personal 3	Q5,000.00	↑	↑	↑	
Personal 4	Q5,250.00	↓	↓	↓	
Personal 5	Q10,350.00	↓	↓	↓	

CONCLUSIÓN: Existen cinco empleados que superan un sueldo de Q48,000.00 anuales, de los cuales a ninguno se le realiza la retención del Impuesto Sobre la Renta mensual.



HECHO POR:
REVISADO POR:

PT	B-7
Iniciales	Fecha
AABU	06/06/2017
EPGS	07/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Planilla de empleados con relación de dependencia

Mes	Pago total de planilla	Montos en recibos	Retenciones de ISR	Retenciones cuota laboral IGSS
Enero	Q98,287.30	Q98,287.30	0	Q4,221.25
Febrero	Q97,922.85	Q97,922.85	↑	Q4,221.25
Marzo	Q98,634.22	Q98,634.22		Q4,221.25
Abril	Q97,622.15	Q97,622.15		Q4,221.25
Mayo	Q98,830.80	Q98,830.80		Q4,221.25
Junio	Q96,814.79	Q96,814.79		Q4,221.25
Julio	Q98,581.12	Q98,581.12		Q4,221.25
Agosto	Q98,112.74	Q98,112.74		Q4,221.25
Septiembre	Q97,719.92	Q97,719.92		Q4,221.25
Octubre	Q97,540.15	Q97,540.15		Q4,221.25
Noviembre	Q99,798.21	Q99,798.21		Q4,173.80
Diciembre	Q101,432.83	Q101,432.83	↓	Q3,859.42

CONCLUSIÓN: La planilla de empleados con relación de dependencia reporta a treinta y cinco empleados, la retención de la cuota laboral IGSS es aplicada sobre el sueldo mínimo siendo este de Q2,497.04, la variación en la cuota del mes de noviembre es porque una persona se encontraba suspendida por maternidad, en diciembre la variación corresponde a la suspensión por maternidad y a la baja de dos empleados por despido.



PT	B-8
Iniciales	Fecha
AABU	07/06/2017
EPGS	08/06/2017

HECHO POR:
REVISADO POR:

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Planilla de IGSS

Mes	Cuota laboral retenida en planilla	Cálculo de cuota patronal	Cálculo de cuota INTECAP	Cálculo de cuota IRTRA	Pago realizado en fecha correspondiente
Enero	Q4,221.25	Q9,325.20	Q873.96	NA	12/02/2016
Febrero	Q4,221.25	Q9,325.20	Q873.96	↑	12/03/2016
Marzo	Q4,221.25	Q9,325.20	Q873.96		12/04/2016
Abril	Q4,221.25	Q9,325.20	Q873.96		20/05/2016
Mayo	Q4,221.25	Q9,325.20	Q873.96		22/06/2016
Junio	Q4,221.25	Q9,325.20	Q873.96		12/07/2016
Julio	Q4,221.25	Q9,325.20	Q873.96		12/08/2016
Agosto	Q4,221.25	Q9,325.20	Q873.96		12/09/2016
Septiembre	Q4,221.25	Q9,325.20	Q873.96		12/10/2016
Octubre	Q4,221.25	Q9,325.20	Q873.96		12/11/2016
Noviembre	Q4,173.80	Q9,163.59	Q858.82		28/12/2016
Diciembre	Q3,859.42	Q8,332.28	Q780.91	↓	10/01/2017

CONCLUSIÓN: Se verificaron los cálculos para el pago de planilla de IGSS, los cuales están correctos ya que la planilla es electrónica, los pagos en su mayoría se encuentran realizados en la fecha que corresponde, a excepción de los meses de mayo y noviembre, por los cuales se debió pagar una multa, no se realiza pago de cuota IRTRA porque se encuentran inscritos como Fundación ante el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.



	PT	B-9
	Iniciales	Fecha
HECHO POR:	AABU	07/06/2017
REVISADO POR:	EPGS	08/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Planilla - Libro de salarios

Existencia física del libro de salarios ✓

Se verificó la existencia del libro de salarios, el cual se encuentra elaborado de forma electrónica para posteriormente imprimirlo en las hojas autorizadas por el Ministerio de Trabajo, el libro se encuentra firmado por los empleados y se verificó la coincidencia de los sueldos reportados durante doce meses en planilla al azar.

CONCLUSIÓN: Existe un uso adecuado y debido del libros de salarios.



HECHO POR:
REVISADO POR:

PT	B-10
Iniciales	Fecha
AABU	08/06/2017
EPGS	09/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Planilla - Recibos de pago a personal
Constancias de goce de vacaciones
Planilla de bono 14 y aguinaldo
Contrato de trabajo
Reglamento interno de trabajo

Recibos de pago a personal ■

Existe elaboración de recibos para el personal que se encuentra en planilla de empleados con relación de dependencia, los cuales coinciden con los montos reflejados en la planilla de sueldos, dichos recibos se encuentran firmados por el personal.

Constancias de goce de vacaciones ●

No existen constancias de goce de vacaciones elaboradas.

Planilla de bono 14 y aguinaldo ⇕

Se examinaron las planillas de bono 14 y aguinaldo, las cuales coinciden con los recibos de pago firmados por los empleados.

Contrato de trabajo ⇕

Se verificó la existencia de contratos para el personal, dichos contratos están autorizados por el Ministerio de Trabajo y existe la cantidad total de contratos firmados por los empleados que se reportan en la planilla de sueldos en relación de dependencia.

Reglamento interno de trabajo ⇕

Existe un reglamento interno de trabajo, el cual se encuentra autorizado por el Ministerio de Trabajo y está a la vista de los empleados.

CONCLUSIÓN: Hay una emisión adecuada de los documentos anteriormente descritos, si existiera una petición del Ministerio de Trabajo de dicha documentación se tiene el respaldo adecuado, a excepción de las constancias de goce de vacaciones, las cuales no se encuentran elaboradas.



	PT	B-11
	Iniciales	Fecha
HECHO POR:	AABU	09/06/2017
REVISADO POR:	EPGS	10/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Prestación de Servicios - Elaboración de recibos

Existencia física de recibos ✓

Recibos indican que el colegio está exento de pago de impuestos ✓

Recibo No.	Extendido por concepto de
23811	Inscripciones
23986	Inscripciones
24161	Colegiatura
24336	Colegiatura
24511	Cuota de computación
24686	Colegiatura
24861	Cuota de computación
25036	Colegiatura
25211	Colegiatura
25386	Colegiatura
25561	Colegiatura
25736	Colegiatura
25911	Colegiatura
26086	Colegiatura
26261	Colegiatura
26436	Colegiatura
26611	Cuota de clausura
26786	Colegiatura
26961	Colegiatura
27136	Cuota de clausura
27311	Inscripciones
27486	Colegiatura
27661	Inscripciones
27836	Inscripciones

CONCLUSIÓN: De acuerdo a la revisión, existen recibos extendidos por pagos que no corresponden a cuotas exentas de impuesto, pagos por los cuales debe extenderse factura.



HECHO POR:
REVISADO POR:

PT	B-12
Iniciales	Fecha
AABU	09/06/2017
EPGS	10/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Prestación de servicios - Contratos de servicios con padres

Existencia física de contratos de servicio ✓

Se examinaron los contratos de prestación de servicios acordados con los padres de familia, los cuales se encuentran archivados por los niveles que el colegio ofrece, se verificaron al azar, contratos de cada nivel, cotejando las cuotas establecidas en los contratos con las cobradas en los recibos.

CONCLUSIÓN: Hay una correcta emisión de contratos de servicios con los padres de familia.



HECHO POR:
REVISADO POR:

PT	B-13
Iniciales	Fecha
AABU	12/06/2017
EPGS	13/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Ventas y servicios afectos - Emisión de facturas

Existencia física de facturas ✖

No existen facturas vigentes para los servicios prestados no exentos, se tuvieron a la vista facturas contables de la librería del colegio, donde se venden útiles escolares y uniformes, dichas facturas están a nombre de la librería.

CONCLUSIÓN: Todos los servicios prestados exentos o no, están siendo registrados a través de recibos, no existen facturas vigentes para extender por los servicios prestados no exentos.



HECHO POR:
REVISADO POR:

PT	B-14
Iniciales	Fecha
AABU	12/06/2017
EPGS	13/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Compras - Facturas de compras

Facturas especiales

Exenciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Existencia de facturas especiales
Uso de facturas especiales



Informe trimestral del uso de exenciones



Cheque No.	Fecha	Concepto de compra	Uso de exención de IVA	Documentación de respaldo para la exención de IVA	Observación
7199879	06/01/2016	Servicio telefónico	Si	No	
7199898	20/01/2016	Compra de escritorios	Si	Si	Copia factura
7199929	01/02/2016	Servicio de monitoreo	No		
7200024	29/03/2016	Compra de teclados y mouses	No		
7200034	09/04/2016	Compra de libros para primaria	Si	No	
7200097	19/05/2016	Servicio de copias	Si	Si	Copia factura
7200159	19/06/2016	Compra de fuentes de poder	Si	Si	
7200204	15/07/2016	Alquileres	NA		
7200238	12/08/2016	Servicio de energía eléctrica	No		
7200312	27/09/2016	Compra de cañonera	Si	Si	
7200341	14/10/2016	Compra de ventiladores	Si	Si	
720089	05/11/2016	Compra de arena y cemento para pasamanos	Si	Si	
7200439	28/11/2016	Pago por alojamiento de página web	No		
7200455	01/12/2016	Compra de materiales de construcción	Si	Si	

CONCLUSIÓN: Se realizó la verificación de cheques para constatar que tuvieran como respaldo, la factura de compra, dichas facturas contienen los datos correctos, existen algunos cheques liquidados con recibos corrientes, por lo tanto no se hace uso de las facturas especiales. El uso de las exenciones de IVA se realiza en la mayoría de compras donde corresponde, sin embargo existen cheques donde no se hizo uso de exención, cuando si correspondía. En otros casos se usó exención cuando no se debía, ya que la compra no está relacionada directamente con la educación. Algunas exenciones de IVA no tienen como respaldo la factura correspondiente, la mayoría de exenciones tiene como respaldo la factura original y una minoría una copia de la factura.



HECHO POR:
REVISADO POR:

PT	B-15
Iniciales	Fecha
AABU	13/06/2017
EPGS	14/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Arrendamientos - Contratos de arrendamiento

El colegio renta sus instalaciones a una academia de fútbol, durante todo el año, además de manera ocasional renta sus instalaciones a diversas personas que así lo soliciten, pero en ninguna situación existen contratos por el arrendamiento, ni se extiende factura por el pago recibido, en su lugar se extiende un recibo contable.



CONCLUSIÓN: Existe renta de instalaciones del colegio pero no hay un contrato establecido por los mismos, lo cual puede traer consigo consecuencias de fiscalización.



HECHO POR:
REVISADO POR:

PT	B-16
Iniciales	Fecha
AABU	13/06/2017
EPGS	

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Pago de impuestos - Circulación de Vehículos

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Retención de Impuesto Sobre la Renta empleados

Impuesto de Circulación de Vehículos

Vehículo	Impuesto pagado	Fecha de pago
Camioneta escolar	✓	31/03/2016
Camioneta escolar	↑	31/03/2016
Motocicleta	↓	28/07/2016
Motoneta	↓	10/08/2016

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Servicios facturados	Valor Q.	Impuesto pagado	Fecha de pago
Enero	✘		
Febrero	↑		
Marzo			
Abril			
Mayo			
Junio			
Julio			
Agosto			
Septiembre			
Octubre			
Noviembre			
Diciembre	↓		

Retención de Impuesto Sobre la Renta empleados

No se realiza la Retención de Impuesto Sobre la Renta empleados que corresponde.



HECHO POR:
REVISADO POR:

PT	B-16
Iniciales	Fecha
AABU	13/06/2017
EPGS	14/06/2017

CLIENTE: Establecimiento educativo

PROPIEDAD DE: Una fundación

PERÍODO A EXAMINAR: del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

ÁREA A EXAMINAR: Pago de impuestos - Retención de Impuesto

Sobre la Renta proveedores

Declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta

Retención de Impuesto Sobre la Renta proveedores

Mes	Factura No.	Valor Q.	ISR retenido	Fecha de pago
Enero				
Febrero				
Marzo				
Abril				
Mayo				
Junio				
Julio				
Agosto				
Septiembre				
Octubre				
Noviembre				
Diciembre				

*No hay retenciones realizadas a proveedores

Declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta

Realizada el 17 de enero de 2017



CONCLUSIÓN: Los pagos de impuestos que le corresponden realizar al colegio se han hecho, aunque en ocasiones fuera de tiempo, no existe pago de Impuesto al Valor Agregado ya que no hay servicios facturados por el colegio.



REFERENCIAS

1. Auditool. (s.f.). *Modelo COSO III – Marco Integrado del Control Interno, material de apoyo*. Recuperado de: <https://auditool.org/cursos-virtuales-auditool/control-interno/2736-curso-virtual-marco-integrado-de-control-interno-coso-iii-version-2103>.
2. Ávila, Y. C. (2012). *Procedimientos a seguir para la aplicación práctica del control interno en las entidades cubanas*. Recuperado de: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2013/1245/index.htm>.
3. Cabrera Cazanga L.A. (2012). *Control interno del área de ingresos de una entidad no lucrativa guatemalteca con fines religiosos*. (Tesis de grado). Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.
4. Código Civil. Decreto Ley Número 106. Jefe del Gobierno de la República.
5. Código de Comercio. Decreto No.2-70. Congreso de la República de Guatemala.
6. Código Tributario. Decreto No. 6-91. Congreso de la República de Guatemala.
7. Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. (Const.) Asamblea Nacional Constituyente. (1985) Reformada por Acuerdo legislativo No. 18-93 del 17 de Noviembre de 1993. Legis.
8. Federación Internacional de Contabilidad (2007). *Normas Internacionales de Auditoría*. Novena edición. México, D.F.: Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
9. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2007). *Historia de la tributación en Guatemala*. Guatemala.
10. L. Girón. S. (s.f.) *Recordatorio a las asociaciones y fundaciones civiles no lucrativas*. (T&G Auditores y Consultores). Recuperado de <http://www.tgaudidores.com/Foros>.



11. Ley 114 de 1997. DO. Congreso de la República de Guatemala. (10 de diciembre de 1997). Ley del Organismo Ejecutivo.
12. Ley de Actualización Tributaria. Decreto No. 10-2012 y sus reformas. Congreso de la República de Guatemala.
13. Ley de Educación Nacional. Decreto No. 12-91. Congreso de la República de Guatemala.
14. Ley de Organizaciones no Gubernamentales para el Desarrollo. Decreto Número 02-2003. Congreso de la República de Guatemala.
15. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto No. 27-92 y sus reformas. Congreso de la República de Guatemala.
16. Ley del Impuesto de Solidaridad. Decreto No. 73-2008. Congreso de la República de Guatemala.
17. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Decreto No. 37-92. Congreso de la República de Guatemala.
18. Ley Electoral y de Partidos Políticos. Decreto Número 1-85. Congreso de la República de Guatemala.
19. Ley General de Cooperativas. Decreto Número 82-78. Congreso de la República de Guatemala.
20. Mesén Figueroa V. (2009). *El riesgo de auditoría y sus efectos sobre el trabajo del auditor independiente*. Vol. 3 Ed. 1-2. Costa Rica.
21. Monroy Guamucho J.C. (2009). *El sistema de control interno en el área de ingresos y egresos de una entidad educativa privada*. (Tesis de grado). Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.
22. Rodas, F. N. (2009). *Aspectos que deben cumplir las asociaciones civiles de Guatemala en materia administrativa tributaria laboral y fiscal*. Recuperado de <https://contapuntual.wordpress.com/2009/10/05/aspectos-que-deben-cumplir-las->



asociaciones-civiles-de-guatemala-en-materia-administrativa-tributaria-laboral-y-fiscal/.

23. Rodríguez Valencia, J. (2006). *Control interno, un efectivo sistema para la empresa*. Primera edición. México. D.F. Editorial Trillas S.A. de C.V.

24. Superintendencia de Administración Tributaria SAT. (2014). *Cultura Tributaria*. Guatemala.

