

**Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente
Maestría en Consultoría Tributaria.**

Título de la Tesis:

*El Rol del Consultor Tributario en
Despachos Profesionales de Auditoría
en la ciudad de Quetzaltenango*

Maestría en Consultoría Tributaria

Estudiante:

Mario Rolando Robles de León.

Carné:

100030108

Quetzaltenango, julio de 2006.

ÍNDICE

Página

I.	INTRODUCCIÓN	01
	CAPÍTULO I	
1.	DISEÑO DE INVESTIGACIÓN	03
	CAPÍTULO II	
	MARCO TEÓRICO	
2.1.	Despachos Profesionales o Firmas de Auditoría	07
2.2.	Auditoría	08
2.3.	Clases de Auditoría	08
2.4.	Normas de Auditoría	10
2.5.	Normas de ética	11
2.6.	Despachos Profesionales o Firmas de Auditoría	11
2.7.	Consultor Tributario	17
2.8.	Asesoría Tributaria	36
2.8.1.	Servicios que prestan los Consultores Tributarios	36
2.8.2.	Planificación Fiscal	36
2.8.3.	Defensa Fiscal	40
2.8.4.	Control Interno Tributario	43
2.8.5.	Auditoría Tributaria	45
	CAPÍTULO III	
	DISCUSIÓN DE RESULTADOS	
3.1.	Directores de Despachos Profesionales de Auditoría	46
3.2.	Consultores Tributarios	50
3.3.	Empresarios	54
3.4.	Conclusión	57
	CAPÍTULO IV	
	PROPUESTA	
4.1.	Generalidades	59
4.2.	Propuesta	59
4.2.1.	Propuesta a Despachos Profesionales de Auditoría	59
4.2.2.	Propuesta a Consultores Tributarios	60
4.2.3.	Propuesta a Empresarios	70
	CONCLUSIONES	71
	RECOMENDACIONES	72
	BIBLIOGRAFÍA	73
	ANEXOS	
Anexo IA	Operacionalización de la Hipótesis	75
	Macro Variable	78
	Ficha Técnica Metódica	84
	Cronograma y Presupuesto	87
ANEXO I	Boleta de encuesta dirigida a Directores de Despachos de Auditoría	89
ANEXO II	Boleta de encuesta dirigida a Consultores Tributarios	91
ANEXO III	Boleta de encuesta dirigida a Empresarios	93
ANEXO IV	Resultados de Investigación de Campo (Gráficas y Cuadros estadísticos)	95

INTRODUCCIÓN

El servicio de Consultoría Tributaria en la actualidad, ha tenido mayor auge, debido a las actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Por tal razón, la presencia y participación de especialistas en materia tributaria, es importante porque brindan asesoría eficiente a los clientes, ya sea en forma preventiva (planificación fiscal, control interno tributario, check list, y auditoría tributaria) o bien, en forma correctiva (defensa fiscal), con el fin de asesorar adecuadamente a los contribuyentes, en cuanto a aspectos relacionados con la presentación y cálculo de las declaraciones de impuestos, y el aprovechamiento de ventajas fiscales, entre otras.

La falta de cultura tributaria en Guatemala, provoca que algunos empresarios traten de evitar el pago o no pagar la totalidad de los impuestos que por ley les corresponde pagar, tomando como pretexto el alto nivel de corrupción de algunos funcionarios del gobierno; sabiendo que debe cumplirse con el pago de las diferentes obligaciones tributarias a las que se encuentran afectos.

A raíz de esto y con la presencia de la globalización y la firma de los Tratados de Libre Comercio, los empresarios se han preocupado por ofrecer mejores bienes o servicios, para competir de una manera más adecuada en el mercado, ofreciendo productos y servicios de calidad que requieran sus clientes; además, se han preocupado por mejorar sus controles y procedimientos contables y fiscales, teniendo que asesorarse por medio de profesionales de despachos de auditoría, para recibir asesoría en cuanto a planificación fiscal, control interno tributario, auditoría tributaria (actitud proactiva), para contrarrestar contingencias de tipo legal que puedan presentarse en el futuro.

Sin embargo, existen empresarios que no se asesoran oportunamente por estos profesionales, esperando hasta las últimas consecuencias, y con las actuaciones a través de presencias, operativos o auditorías tributarias, y consecuentemente la imposición de ajustes por multas, omisiones, entre otros, hasta en esos momentos buscan asesoría para solventar su situación ante este ente fiscalizador (actitud reactiva), a través del servicio de defensa fiscal, recurriendo en algunos casos a su contador de planta, a auditores internos, a auditores externos o a abogados; debiendo tomar en cuenta los servicios que ofrecen los especialistas en materia tributaria, quienes deben conjugar experiencia, capacidad y conocimientos en la prestación de los servicios. En el peor de los casos, los empresarios pagan la totalidad de multas y ajustes que establece la SAT, por no asesorarse convenientemente con profesionales especializados en materia tributaria.

El consultor tributario, puede ofrecer sus servicios en forma independiente o en forma dependiente (como parte del personal de las empresas), conformando con ello recurso humano especializado en este tipo de procedimientos de asesoría, consultoría y defensa fiscal, basados técnica y legalmente en las diferentes disposiciones establecidas en la legislación tributaria nacional.

El presente trabajo se encuentra conformado por cinco capítulos, los cuales contienen lo siguiente: El Capítulo I, da a conocer lo referente al Diseño de Investigación, enmarcando la justificación del problema, el planteamiento y definición del problema, la delimitación del problema, el marco teórico (histórico, contextual y conceptual), la hipótesis del trabajo de investigación, la operacionalización de la hipótesis, la ficha técnica metódica, el cronograma y el presupuesto de la investigación.

El Capítulo II, concentra una reseña de los antecedentes, clases y normas de la auditoría; así como el concepto, características, estructura organizativa y servicios que ofrecen los despachos profesionales de auditoría; así también se enmarcan fundamentos teóricos y básicos relacionados con el consultor tributario, características, grado académico, clases, habilidades, actitudes y aptitudes, roles, funciones y servicios que ofrecen estos profesionales; además, incluye un marco conceptual en cuanto a la tributación, sus antecedentes, definición, principios constitucionales y la jerarquía del ordenamiento jurídico guatemalteco; además, se encuentra lo relacionado con la asesoría tributaria, la cual involucra aspectos de planificación fiscal, defensa fiscal, control interno tributario y auditoría tributaria, para comprender las ventajas de la participación del consultor tributario en las empresas.

Dentro del Capítulo III, se realiza un análisis y discusión de los resultados de la investigación de campo, provenientes de encuestas dirigidas a directores de despachos profesionales de auditoría, a consultores tributarios que forman parte de estos despachos y a propietarios de empresas medianas, todos estos ubicados en la ciudad de Quetzaltenango.

El Capítulo IV, incluye una propuesta dirigida a directores de despachos profesionales de auditoría, a consultores tributarios y a empresarios de la ciudad de Quetzaltenango; con relación al rol de asesor del consultor tributario en despachos profesionales de auditoría, al ofrecer servicios a sus clientes; mediante un Manual Tributario que contiene las obligaciones que los empresarios deben cumplir para evitar contingencias fiscales ante actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Seguidamente, se dan a conocer las conclusiones y recomendaciones resultantes del trabajo de tesis, cuyo fin es el de incentivar al gremio de profesionales de las ciencias económicas y jurídicas, para que sirvan de apoyo en la realización de futuras investigaciones afines a esta temática.

Finalmente, se presenta un apartado de anexos, conteniendo:

- a. Boleta de encuesta dirigida a directores de despachos de auditoría, a consultores tributarios y a propietarios de empresas medianas.
- b. Gráficas y Cuadros estadísticos que dan a conocer los Resultados de la Investigación de Campo.

Se espera que el presente trabajo de tesis llene las expectativas exigidas por la Dirección de Estudios de Postgrados del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

CAPITULO I

DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

TITULO DE LA TESIS:

El Rol del Consultor Tributario en Despachos Profesionales de Auditoría en la Ciudad de Quetzaltenango.

I. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA:

Este estudio es importante porque a nivel de Despachos Profesionales de Auditoría los integrantes de los mismos realizan diferentes roles, en donde no existe división de funciones que permita prestar servicios especializados a los clientes.

Así también, en los despachos profesionales de auditoría, los servicios de planificación fiscal, defensa fiscal y auditorías tributarias, los realizan profesionales que poseen el grado académico de Licenciados en contaduría pública y auditoría.

En virtud de lo anterior, resulta necesario determinar por medio de una investigación el rol del consultor tributario en despachos profesionales de auditoría del municipio de Quetzaltenango.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Actualmente, la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra realizando revisiones y verificaciones en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de las empresas, a través de operativos, presencias y auditorías tributarias, con el fin de determinar el cumplimiento o no de la presentación de declaraciones y pago de impuestos por parte de los contribuyentes. En donde es evidente que la mayor parte de empresarios desconoce lo referente a la legislación tributaria, por lo que incurre en errores que se convierten en contingencias tributarias para los mismos.

En Quetzaltenango, existen despachos profesionales de auditoría individuales que prestan sus servicios en calidad de profesionales liberales, en donde el auditor realiza diferentes roles en el despacho, consignándole al nombre de sus despachos la terminación “& Asociados”.

En la actualidad, en la ciudad de Quetzaltenango existen despachos profesionales de auditoría constituidos en su mayoría por profesionales liberales en forma individual y en menor proporción despachos profesionales constituidos como sociedad, en los cuales se involucran profesionales de la misma disciplina (auditoría), en donde pocos profesionales poseen el grado académico de maestría tributaria; por lo que es evidente que en estos despachos no existe división de funciones porque los integrantes de los mismos realizan diferentes roles dentro de los cuales sobresalen: asesoría contable, financiera y legal, consultoría, auditoría, organización y sistematización contable, entre otros.

En cuanto a este sentido y con el establecimiento de despachos de auditoría de la ciudad capital y del extranjero, se visualiza el desplazamiento de los despachos locales si no cuentan con la especialización de su equipo de trabajo para hacerle frente a la competencia que día a día se acrecienta, en cuanto a la prestación de servicios especializados a sus clientes.

Es un hecho, que la mayor parte de las empresas tienen deficiencias dentro de su contabilidad, los cuales se traducen en problemas tales como: cálculo incorrecto de los impuestos e incumplimiento a cabalidad con sus obligaciones tributarias. Algunas empresas realizan erogaciones innecesarias correspondientes a multas, intereses o recargos, por el control inadecuado de su sistema contable; otras por el contrario evaden impuestos. De tal cuenta el

papel que juega el consultor tributario en cuanto a la asesoría en materia fiscal, denota deficiencias, debido a que el recurso humano que se dedica a esta labor no reúne las calidades académicas, experiencia y especialización, para brindar una mejor asesoría a las empresas.

III. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA:

¿Cuál es el rol del consultor tributario en despachos profesionales de auditoría de la ciudad de Quetzaltenango?.

IV. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA

4.1. DELIMITACIÓN TEMPORAL

El estudio tendrá carácter sincrónico, por lo que para su análisis se plantearán casos que se viven en la actualidad. El cual tendrá una duración de 12 meses, comprendidos del 01 de diciembre de 2004 al 30 de noviembre de 2005.

4.2. DELIMITACIÓN ESPACIAL

Serán objetos de estudio los despachos profesionales de auditoría y las empresas que hacen uso de los servicios de estos despachos en la ciudad de Quetzaltenango, así como los consultores tributarios que forman parte del recurso humano de despachos de auditoría.

4.3. DELIMITACIÓN TEÓRICA

Se utilizarán conceptos y categorías del derecho tributario, de las ciencias contables, de auditoría, en cuanto a los roles y consultoría en materia tributaria.

V. OBJETIVOS:

5.1. GENERAL

Establecer el rol del consultor tributario en los despachos profesionales de auditoría en la ciudad de Quetzaltenango.

5.2. ESPECÍFICOS:

- a) Determinar los servicios que ofrecen los consultores tributarios en cuanto a planificación fiscal y control interno tributario en los despachos profesionales de auditoría de Quetzaltenango.
- b) Identificar los servicios que los consultores tributarios de despachos profesionales de auditoría de Quetzaltenango ofrecen a sus clientes en cuanto a la defensa fiscal y auditoría tributaria.

VI. MARCO TEÓRICO

6.1. MARCO TEÓRICO CONTEXTUAL

Quetzaltenango, conocido también con el nombre de Xelajú, tiene como límites al norte a Huehuetenango, al sur a Suchitepéquez y Retalhuleu; al este a Totonicapán y Sololá; y al oeste a San Marcos; posee una altura de 2,333 metros sobre el nivel del mar, una población que oscila entre 503,857 habitantes. Esta cabecera departamental posee una extensión territorial de 1,951 kilómetros cuadrados, equivalentes al 1.8% del territorio nacional, su densidad poblacional varía constantemente por su crecimiento normal y la población flotante constituida por viajeros y turistas.

En la ciudad de Quetzaltenango, existen 26 despachos profesionales de auditoría locales y dos con representación nacional en cuestión de competitividad, quienes ofrecen servicios de auditoría, asesoría, consultoría, contabilidad, entre otros, a sus clientes, con el fin de satisfacer las necesidades de sus clientes. Actualmente, los especialistas en consultoría tributaria (que poseen la especialización en materia tributaria), que forman parte de

despachos profesionales de auditoría en Quetzaltenango son dos, los cuales pertenecen a despachos o firmas de auditoría locales.

Además, se puede evidenciar que el nivel académico de quienes desempeñan el papel de consultores tributarios de los demás despachos profesionales de auditoría locales es de Licenciatura, mientras que el nivel en las firmas de la ciudad capital y extranjeras, es de Licenciatura, pero asesorados por especialistas en materia tributaria.

6.2. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

Dentro de este Marco Teórico se concentran los diferentes conceptos a los que se refiere el Trabajo de Investigación, dentro de éstos, se encuentran los siguientes:

- **DESPACHOS PROFESIONALES DE AUDITORÍA Y/O FIRMAS DE AUDITORÍA NACIONALES:**
Se refiere a la entidad propiedad de uno o de varios Profesionales que ofrecen servicios de auditoría, aspectos contables, aspectos fiscales, asesoría, entre otros; los cuales pueden conformarse en forma individual o bien como sociedad, y se encuentran ubicados en el país.
- **DESPACHOS PROFESIONALES DE AUDITORÍA Y/O FIRMAS DE AUDITORÍA INTERNACIONALES:**
Entidades conformadas por varios profesionales (de diferentes disciplinas), específicamente como sociedades, los cuales ofrecen diferentes servicios, en donde las Oficinas Centrales se encuentran ubicadas en su país de origen, mientras que sus filiales, se constituyen en despachos con representación Internacional, ubicados en Guatemala; o bien son despachos profesionales de auditoría nacionales que han obtenido el respaldo de Firmas de Auditoría Internacionales.
- **CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR:**
Profesional de las ciencias económicas, quien ha cumplido con las condiciones académicas exigidas por la profesión, contando para ello con particularidades personales, independencia mental, iniciativa, dominio de sí mismo, técnicas para adaptarse a las circunstancias cambiantes, estudios precisos y experiencia que le otorgue la calidad de profesional de la contaduría pública.
- **ABOGADO:**
Profesional de las ciencias jurídicas y sociales, quien presta diferentes servicios a sus clientes, sobresaliendo el de defensa fiscal en materia tributaria.
- **AUDITORÍA:**
Se refiere al examen y evaluación de las cifras que se encuentran representadas en los estados financieros de una empresa, con el propósito de emitir una opinión en cuanto a la razonabilidad de los mismos.
- **CONSULTOR TRIBUTARIO:**
Profesional especialista en materia tributaria, quien posee estudios en la maestría en Consultoría Tributaria, ofreciendo servicios de: planificación fiscal, control interno tributario, auditoría tributaria, defensa fiscal, entre otros, o bien empíricamente.
- **ESPECIALISTA:**
Profesional que llena calidades en una disciplina, quien posee capacidad, experiencia y conocimientos al momento de prestar servicios a sus clientes y requiere de un grado académico para actuar como tal.

- **PLANIFICACIÓN FISCAL**
Servicio que ofrecen los consultores tributarios, en forma proactiva (preventiva), y se refiere a la planeación y programación de los distintos pagos a realizar y declaraciones a presentar a la Administración Tributaria, con el fin de disminuir contingencias futuras ante la Superintendencia de Administración Tributaria.
- **CONTROL INTERNO TRIBUTARIO:**
Procedimiento que permite la eficiencia, eficacia y efectividad en el cálculo, pago y presentación de los impuestos a los cuales las empresas se encuentran afectas.
- **AUDITORÍA TRIBUTARIA:**
Auditoría practicada a una empresa, con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a las que se encuentra afecta la entidad.
- **DEFENSA FISCAL:**
Servicio brindado al contribuyente, el cual consiste en la realización de impugnaciones de audiencias y resoluciones emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del procedimiento administrativo o del proceso judicial, según corresponda.
- **ASESORÍA**
Servicio que realizan los despachos a través de los consultores tributarios, mediante el cual se establecen nuevos procedimientos de control y se les brinda el debido seguimiento para el cumplimiento efectivo de sus operaciones.
- **CONSULTORÍA**
Servicio que ofrecen los despachos a través de consultores tributarios, en los cuales se brindan sugerencias a los empresarios, en cuanto a dar soluciones a sus problemas o bien, para efficientizar sus operaciones.
- **EMPRESAS:**
Entidades de personas o capitales, conformadas en forma individual o por medio de sociedades, quienes tienen como objetivo el lucro en la realización de cualquier actividad de tipo económico.
- **EMPRESAS MEDIANAS:**
Entidades que realizan diferente tipo de actividad económica, se encuentran conformadas por personal que oscila entre 15 a 75 empleados.

FUENTE: Entrevista realizada al Gerente de la Cámara de Industria, señor José Alfredo Samayoa Juantá.

VII. HIPOTESIS

El rol del consultor tributario en los despachos profesionales de auditoría, es el de brindar servicios especializados en:

- a) Planificación Fiscal
- b) Defensa Fiscal
- c) Control Interno Tributario
- d) Auditoría Tributaria.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. DESPACHOS PROFESIONALES DE AUDITORÍA

2.1.1. ANTECEDENTES

La auditoría se ha desarrollado en el presente siglo, pero la historia de la misma se remonta a siglos atrás. No se sabe con exactitud cuando surgió la auditoría, pero se sabe que en Inglaterra durante el Siglo XV, algunas familias adineradas recurrían a servicios de auditores con el fin de asegurarse del manejo de sus cuentas, las cuales estaban a cargo de sus Administradores y con el propósito de evitar fraudes y desfalcos. En países de Europa, las primeras asociaciones profesionales que realizan funciones de auditoría surgen durante la Edad Media, tal es el caso de los colegios londinenses que aparecieron en el año de 1310 y el Colegio de Venecia en el año de 1581.

A partir de la Revolución Industrial y debido al crecimiento de las empresas, los propietarios de las mismas se vieron en la necesidad de contratar los servicios de gerentes o administradores a sueldo; esta separación provocó que los propietarios contrataran a auditores con el fin de proteger sus intereses, principalmente de los fraudes. Los británicos fueron los que lograron en la segunda mitad del siglo pasado, introducir en el continente la Contaduría Pública y Auditoría como profesión.

Anteriormente a 1900, llegaron a Estados Unidos, contadores públicos escoceses e ingleses, de donde los norteamericanos adoptaron las técnicas y procedimientos de auditoría que practicaban éstos en su examen de cuentas.

Después de la primera guerra mundial, se estableció la primera Asociación de Contadores Públicos en los Estados Unidos de América, país éste en donde se ha desarrollado con mayor énfasis la profesión. Para esos años, en Latinoamérica la profesión no se había desarrollado del todo, habiendo tenido mayor auge en países como: Argentina, Chile, Colombia y México.

En Guatemala, a partir de 1931, los egresados de la escuela de comercio se reunieron con algunos abogados con conocimientos en disciplinas económicas, con el propósito de mejorar su preparación académica y profesional, habiendo realizado gestiones con el propósito fundamental de que se fundara una Facultad en la Universidad Nacional, la cual debía tener como fin principal el seguimiento de los estudios superiores de las ciencias contables y económicas; con el paso del tiempo, estas gestiones tuvieron resultados positivos al crearse el 25 de mayo de 1937, la Facultad de Ciencias Económicas, a través del Decreto 1972, emitido por el Presidente, General Jorge Ubico. La Facultad de Ciencias Económicas inició sus actividades el día 6 de agosto de 1937, convirtiéndose esta fecha en el día del profesional de las ciencias económicas. Siendo hasta en el año de 1943, cuando se gradúa el primer estudiante, Manuel Noriega Morales, quien obtuvo los títulos de economista y contador público y auditor en el grado académico de Doctor al egresar de esta Facultad. En Guatemala, además de la Facultad de Ciencias Económicas, contribuyeron al desarrollo de la carrera, el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas y el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA). Actualmente, los despachos o firmas de auditoría, no solamente incluyen la auditoría independiente de estados financieros, sino que además comprenden servicios de administración financiera, asesoría fiscal, planeación

estratégica, organización y sistematización de empresas y otros, esto comprueba que no necesariamente tienen representación extranjera.

De tal cuenta, se considera que las personas que se dedican a la profesión deben poseer un grado de maestría o de postgrado que les permita ofrecer servicios de calidad y sobre todo especializados, a favor de sus clientes.

2.2. AUDITORÍA:

La auditoría se constituye en el examen minucioso de las cifras proporcionadas en los estados financieros de una empresa, con el fin de emitir una opinión en cuanto a la razonabilidad o no de los mismos. Como manifiesta Mendivil “Auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos”¹.

2.3. CLASES DE AUDITORÍAS:

Dentro de las auditorías que más se practican en Guatemala se encuentran diferentes tipos, por lo cual a continuación se presentan las más importantes:

a. Auditoría Financiera:

Ziegler, define a la auditoría financiera, basándose en lo que se refiere al “Examen de los estados financieros, con el fin de expresar una opinión respecto a sí los estados presentan de conformidad con criterios establecidos generalmente de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”².

Se refiere a la revisión crítica de los estados financieros, los controles le sirven para determinar el alcance y los procedimientos de revisión de la entidad, la cual es realizada por el contador público y auditor, ya sea en forma interna o externa, en donde se emite el dictamen en cuanto a la razonabilidad de las cantidades expresadas en los estados financieros de la empresa.

b. Auditoría Administrativa:

Examen completo y constructivo de la estructura organizativa de la empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad, de sus procedimientos administrativos y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que le den a los recursos humanos y materiales, identificándose cinco pasos secuenciales los cuales deben estar coordinados y monitoreados continuamente para un mejor resultado, estos pasos están estructurados de la siguiente manera: planificación, instrumentación, examen, informe, seguimiento.

c. Auditoría Interna:

Este tipo de auditoría la realizan profesionales que laboran dentro de determinada empresa, quienes trabajan en forma dependiente y reciben un salario por sus servicios, esto significa que “la desarrollan personas que dependen de la empresa o negocio y actúan revisando aspectos que interesan particularmente a la administración, aunque

¹ Mendivil Escalante, Víctor M. Elementos de Auditoría. Editorial ECASA. 1992.

² Ziegler, Kell. Auditoría Moderna. Página 23. Editorial ECASA.

efectúan revisiones programadas sobre todos los aspectos operativos y de registro de la empresa, control interno y estados financieros”³.

d. Auditoría Operacional:

Esta auditoría se refiere al examen de las operaciones realizadas en las empresas, a través de un análisis de la estructura operativa de la misma, cuyo propósito fundamental es detectar errores o irregularidades en cualquier área, para proponer mejoras que conlleven la obtención de la eficiencia en sus operaciones, utilizando para ello el más bajo costo posible y representando una función preventiva que ayuda a minimizar los efectos de cualquier eventualidad futura, para lograr la máxima eficiencia posible.

e. Auditoría Integral:

Esta auditoría la define Mena Muñoz como “la concurrencia de la auditoría de estados financieros, conocida en nuestro medio como auditoría financiera, auditoría administrativa y auditoría operacional en forma coordinada y aplicada en conjunto con el propósito de llevar a mejor nivel el desenvolvimiento de todas y cada una de las actividades de una empresa”⁴.

f. Auditoría Tributaria:

Es la revisión, investigación y análisis de los estados financieros, documentación, registros contables, declaraciones tributarias y transacciones efectuadas por las empresas, con el fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, esto de acuerdo a las leyes tributarias nacionales.

g. Auditoría Social:

“Es un proceso de verificación de hechos y actitudes sociales registrados por la contabilidad social de una entidad pública, ONG o privada con el fin de validar o no sus resultados, excedentes o detrimentos patrimoniales que permitan su legitimación o renovación del mandato del consejo de dirección involucrado”⁵.

El propósito de contratar una auditoría de este tipo se basa en lo siguiente:

- ✓ Comprobar la confiabilidad de la rendición de cuentas de una administración.
- ✓ Determinar grados de eficiencia, eficacia y efectividad de los mandos medios de la organización.
- ✓ Comprobar si la gestión administrativa se encuentra en función de la maximización de la institución.
- ✓ Demostrar de manera válida y certificada la gestión administrativa honesta de una entidad.
- ✓ Se constituye como certificadora de riesgos de la gestión administrativa de las entidades privadas, públicas y ONG’s.

h. Auditoría Medioambientalista:

La Cámara Internacional de Comercio (CIC) la define como “una herramienta de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva del funcionamiento de la organización ambiental”.

³ Mendívil Escalante, Víctor M. Elementos de Auditoría. Página 14. Editorial ECASA. 1992.

⁴ Mena Muñoz, José Esteban. La Auditoría Integral de Tiendas por Departamentos.

⁵ Ventura Sosa, José Antonio. La Auditoría Social. Página 68. Avanti Gráfica S.A. de C.V. San Salvador, El Salvador, C.A.

Este tipo de auditoría se refiere a las revisiones sistemáticas, periódicas y objetivas de las actividades industriales o empresariales con relación al problema del medioambiente que actualmente sufre el planeta y del papel que asumen las empresas en cuanto a la responsabilidad que les concierne.

i. Auditoría Forense:

Se refiere al examen efectuado por auditores independientes, con el firme propósito de determinar las causas jurídico-contables que provocan la extinción de una entidad. En oportunidades se asigna este nombre a la auditoría de fraude, porque se refieren a la prevención, detección e investigación de fraude en las empresas privadas o bien en las entidades gubernamentales.

2.4. NORMAS DE AUDITORÍA:

Las normas de auditoría se constituyen en patrones de medición o modelos que deben acatarse en la prestación de servicios profesionales por parte del contador público y auditor. Los servicios que ofrece el contador público y auditor, deben cumplir en el desarrollo de la prestación de servicios con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, las cuales se resumen a continuación:

2.4.1. Normas Generales:

Las normas generales son de naturaleza personal y se relacionan con las cualidades del contador público y auditor y de la calidad de su trabajo, a diferencia de aquellas normas que se refieren a la ejecución del trabajo y a las relativas al informe.

- 1) “El auditor debe poseer preparación técnica y capacidad profesional adecuada.
- 2) Deberá observar diligencia profesional en la ejecución del trabajo y en la elaboración del informe.
- 3) Deberá adoptar una actitud independiente”⁶.

2.4.2. Normas Relativas a la ejecución del Trabajo:

Los servicios de auditoría deben poseer la debida planeación y supervisión de los auxiliares de auditoría, conjuntamente con una adecuada evaluación del control de la entidad, con el propósito de determinar la naturaleza y oportunidad de los procedimientos aplicables en el trabajo. Dentro de estas normas se encuentran:

- 1) Planeación y supervisión
- 2) Estudio y evaluación del control interno
- 3) Evidencia suficiente y competente (papeles de trabajo).

2.4.3. Normas Relativas al Informe:

Dentro de las normas a seguir por el contador público y auditor en la realización del informe de auditoría, se encuentran las siguientes:

- 1) Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad las cuales entraron en vigencia a partir del 01 de enero de 2002 o bien del 01 de julio de 2002 (dependiendo del período contable de cada empresa).
- 2) Consistencia en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.
- 3) Razonabilidad de las revelaciones.
- 4) Expresión de la opinión en el dictamen del auditor.

⁶ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Norma de Auditoría No. 10.

2.5. NORMAS DE ÉTICA PROFESIONAL:

Estas normas son de observancia general para los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, enmarcando diferentes aspectos que estos profesionales deben observar para cumplir a cabalidad con estas normas de ética profesional, las cuales se resumen a continuación:

- 1) Aplicabilidad de las normas
- 2) Actuación en función del interés nacional
- 3) Responsabilidad hacia la sociedad
- 4) Responsabilidad hacia quien contrata los servicios
- 5) Responsabilidad hacia la profesión
- 6) Sanciones
- 7) Interpretación, y modificaciones

2.6. DESPACHOS PROFESIONALES O FIRMAS DE AUDITORÍA:

2.6.1. ANTECEDENTES:

Con relación al rol del consultor tributario en despachos profesionales de auditoría o firmas de auditoría, se han realizado investigaciones al respecto, en donde aparecen segmentos relacionados con firmas de auditoría y con la participación del contador público y auditor en cuanto a la prestación de servicios a los clientes. Es importante resaltar que la participación del contador público y auditor ha tenido mayor aceptación conforme al paso del tiempo, de tal cuenta cabe mencionar que según el estudio⁷, se manifiesta que antiguamente la auditoría era tomada como una medida para prevenir fraudes y desfalcos; así también se menciona que el contador público y auditor debe ser un experto en temas fiscales, debido al carácter cambiante de las disposiciones fiscales, ofreciendo un servicio eficiente a los clientes, estableciendo un pasivo adecuado de los Impuestos y minimizando la cantidad correspondiente a pagar, esto se corrobora con lo que dijo Vázquez Bonilla⁸, al indicar que en un futuro próximo el asesor fiscal tendrá que ejercer una actitud de mediación y equilibrio entre asesorado y fisco, en donde debe aprovechar los beneficios fiscales a los que el asesorado o cliente tiene derecho y tomará en cuenta los beneficios que conlleva la realización de la planeación fiscal y las repercusiones de las operaciones y transacciones de las empresas. Así mismo este autor indica que debe visualizarse hacia el futuro, porque se espera una ampliación en las actividades del contador público y auditor, en donde la actividad especializada proporcionará un servicio efectivo y satisfactorio a problemas de micro y macroeconomía, por lo que hoy en día la función del contador público y auditor no sólo rebasa la información financiera empresarial tradicional, sino que amplía ya con cierto grado de especialización a nuevos campos y su proyección social.

Es innegable que los despachos profesionales de auditoría se han convertido en entidades u organizaciones que proporcionan servicios de calidad a los clientes, en donde su mayor objetivo es buscar la satisfacción en alto grado de sus necesidades.

En Guatemala existen firmas de auditoría nacionales y extranjeras y tal como se menciona en el estudio⁹ en donde se da a conocer que existen 8 despachos o firmas de auditoría más grandes del mundo en Estados Unidos, las mismas que concentran a más del 90% de las

⁷ Lindegaard, Eugenia. y Gálvez. 1999. **Enciclopedia de Auditoría**. Océano Grupo Editorial. Universidad de Chile. Edición Española. Barcelona (España). <http://www.océano.com>. McGraw-Hill.

⁸ Vázquez Bonilla, José de Jesús. 1989. **Proyección Social del Contador Público**. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. México.

⁹ Kell, Walter G. y Ziegler, Richard E. (Traducido por Alberto García Mendoza). 1988. **Auditoría Moderna**. CECSA. México.

compañías de Fortune 500 y miles de clientes más pequeños que reciben servicios de los 8 grandes, las cuales se han internacionalizado, y se encuentran representadas por corresponsalías que se ubican en diferentes países para lograr abarcar mayor cantidad de mercado y ofrecer servicios de calidad a los Clientes. Esta opinión es compartida por Arens, en su libro¹⁰ en donde manifiesta que anteriormente al año de 1989, existían los 8 grandes despachos profesionales a nivel mundial, pero que a partir de 1989 se convirtieron en 6 grandes, debido a las dos fusiones que se realizaron entre organizaciones, esto es importante porque representa información actualizada al respecto.

Además, menciona que la Asociación Internacional de Contadores Públicos y Auditores (AICPA), tiene un programa voluntario de revisión de control de calidad, cuyos requerimientos se encuentran establecidos en una guía para aplicar el programa de revisión voluntaria de control para los despachos de contadores públicos y auditores. Esto mismo se observa en las conclusiones de la Convención de Auditores¹¹ en cuanto a la participación del contador público y auditor y el control de calidad, en donde se menciona lo siguiente:

- Las firmas o despachos de auditoría por pequeños que sean, deben practicar continuamente control de calidad en los trabajos que realicen; para competir en un mercado libre y prestando un mejor servicio.
- El CPA debe aspirar a ser el mejor, ya sea individual o por medio de su despacho profesional, para lo que debe ofrecer servicios de reconocida calidad a los clientes, lo cual permitirá competir en un mercado libre y podrá trasladarse a otros países del área Centroamericana.

Además, recomienda que todos los despachos de contadores públicos y auditores deben disponer de mayor cobertura de servicios, o sea que, además de auditar los estados financieros también deben proporcionar: asistencia contable, informes relacionados con fusiones o adquisiciones de sociedades, asesoría impositiva y financiera, consultoría general y proyección empresarial, sin descuidar la calidad de los mismos, ya que se puede tener un conocimiento constante que a determinada fecha se dificulte debido a que el mercado libre cada día exige más competitividad. Es innegable que los despachos o firmas de auditoría deben especializar su recurso humano, para prestar servicios de calidad, y para competir con firmas extranjeras, como el Licenciado Román¹² manifiesta que el primer efecto del incremento en el tráfico de mercancías y servicios es que aumenta la competencia, pues se opera en un mercado mucho más amplio, que el de cada uno de los países firmantes del Tratado de Libre Comercio.

Así mismo, indica que no se puede dar la espalda a lo que sucede en el resto del mundo, especialmente si se pretende formar parte del proceso de globalización. Argumenta también que el destinatario real del servicio es el público, a quien el CPA ofrece confiabilidad en los estados financieros que dictamina, porque si el público no le tiene confianza, su dictamen de nada servirá.

¹⁰ Arens, Alvin A. – Loebbecke, James K. 1996. **Auditoría un Enfoque Integral**. 6ª. Edición. Prentice Hall Hispanoamericana, S.A. México.

¹¹ Huertas Molina, Sergio Iván. Abril 2001. **Antecedentes Históricos de los Despachos Profesionales**. IGCPA. VIII Congreso Nacional de CPA. **Control de Calidad de los Servicios que presta el Contador Público y Auditor Independiente, como una herramienta competitiva de la Profesión.**

¹² Román García, Jorge Augusto. 2000. **Tratados y Convenios Internacionales: sus efectos en el campo de la actuación del CPA.** Revista Auditoría y Finanzas No. 116 (Octubre a Diciembre 2000).

2.6.2. DEFINICIÓN DE DESPACHOS DE AUDITORÍA:

Son las entidades o instituciones conformadas por profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría y otras áreas, cuyo propósito es proporcionar servicios de calidad a sus clientes. Los profesionales que forman parte de los despachos o firmas de auditores, deben poseer un alto nivel de independencia y competencia.

Los despachos o firmas son organizaciones de profesionales que asesoran y prestan diferentes servicios a sus clientes; específicamente en la ciudad de Quetzaltenango, la mayor parte de profesionales de esta especialidad, poseen despachos u oficinas en las cuales ofrecen sus servicios, que en su mayoría el nombre comercial de los despachos termina con la frase & Asociados, pero realmente son profesionales constituidos en forma individual, que ciertamente trabajan con otros profesionales, pero su figura legal se encuentra establecida como persona individual (profesional liberal).

Para conformarse los despachos o firmas de auditores, utilizan diferentes formas organizacionales, las cuales son:

- a. Propiedad: esta forma de organización la utilizan las firmas de auditoría consideradas como pequeñas, tal es el caso de los despachos profesionales ubicados en Quetzaltenango (de profesionales liberales); que cuentan únicamente con el director del despacho y con asistentes.
- b. Sociedad.
- c. Asociación profesional (sociedad civil) o sociedad anónima común.

Las firmas organizadas como sociedad civil o bien como sociedad anónima, son aquellas en las cuales se unen varias firmas de auditores, para ofrecer servicios de auditoría y otros servicios a las partes interesadas.

Por lo general, los socios o accionistas de las firmas, contratan personal profesional para que les ayuden con la ejecución del trabajo, fomentando la competencia al tener un número considerable de profesionales en asociación, lo cual facilita la actitud profesional, la especialización y profesionalización continua de su recurso humano.

2.6.3. CARACTERÍSTICAS DE LOS DESPACHOS O FIRMAS:

Dentro de las características principales de los despachos o firmas, se encuentran las siguientes:

- a. Organización profesional.
- b. Trabajo en equipo.
- c. Trabajo por un objetivo.
- d. Diferentes especialidades.
- e. Equipo multidisciplinario.
- f. Diversidad de servicios

2.6.4. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA:

Los despachos profesionales o firmas de auditores presentan una estructura organizativa similar, por lo que los profesionales de la misma, ejercen diferentes funciones dependiendo del puesto que cada uno ocupe dentro de la organización, las cuales dependen de las divisiones en las cuales la firma se haya segregado, con el propósito de ofrecer mejores servicios a los clientes.

Por consiguiente, la jerarquía de las firmas de auditoría se conforma de los siguientes niveles de competencia:

- ◆ Socios
- ◆ Gerentes
- ◆ Supervisores
- ◆ Auditor Senior (encargados)
- ◆ Asistentes o colaboradores.

a. SOCIO DIRECTOR

Persona que se encarga de la planeación estratégica de la firma de auditoría, realiza contactos con los Clientes, toma decisiones pertinentes a favor de la firma y organiza al personal eficientemente. Además, requiere de amplios conocimientos y especialidades para desarrollar eficientemente su trabajo.

b. SOCIO ENCARGADO O SOCIO GERENTE

Es la persona que sustituye al director y se encarga de apoyar la planificación, supervisa trabajos de importancia y realiza trabajos que estén de acuerdo a su especialidad.

c. GERENTE

Realiza la planificación individual de determinados trabajos, se encarga de supervisar a Auditores que desarrollan el examen de campo, ayuda a resolver dudas que se presentan en el desarrollo del mismo y controla el cumplimiento de metas establecidas por la organización.

d. ENCARGADO Y ASISTENTES

Se encargan de realizar el trabajo de campo en las oficinas o instalaciones del cliente de una manera eficiente, bajo la supervisión constante y adecuada, que permita profundizar sobre diferentes áreas en donde existan problemas o irregularidades.

e. DIVISION DE AUDITORIA

Encargada de realizar el trabajo de auditoría en las oficinas del cliente, cuyo objetivo es la satisfacción del mismo, mediante el trabajo de auditoría eficiente y de calidad, lo cual coadyuva a que los clientes sigan requiriendo de los servicios de la organización.

f. DIVISION DE CONSULTORIA

Esta división tiene a su cargo la asesoría fiscal a sus clientes, los cuales requieren de servicios especializados, con el propósito de cumplir a cabalidad con los distintos aspectos fiscales de sus empresas y recibir asesoría de este tipo, por especialistas en materia tributaria, lo cual les permite aprovechar al máximo los distintos beneficios fiscales de las leyes tributarias, así como la elaboración de una planificación fiscal adecuada.

“Los despachos generalmente se clasifican en cuatro grupos: (1) internacionales; (2) nacionales; (3) regionales y (4) locales”¹³. Para el presente estudio la clasificación se reduce a tres clases: firmas de auditoría internacionales, firmas de auditoría nacionales y firmas de auditoría locales.

- ❖ Los despachos o firmas internacionales tienen oficinas en las ciudades principales de los Estados Unidos, siendo las principales:

¹³ Auditoría Moderna. Walter G. Kell – Richard E. Ziegler. Traducido por Alberto García Mendoza. CECSA. México 1988.

- Arthur Andersen & Co.
- Arthur Young & Co.
- Price Waterhouse
- Coopers & Lybrand
- DeLoitte, Haskins & Sells
- Ernst & Whinney
- Peat, Marwick, Mitchell & Co.
- Touche Ross & Co.

Estas firmas tienen la característica que en su despacho más grande puede agrupar más de mil profesionistas.

Es importante mencionar que de estas firmas de auditoría con representación extranjera, han venido a constituirse en Guatemala en sociedades civiles o anónimas o bien como profesionales liberales, las cuales poseen presencia en dicho mercado, ofreciendo diferentes servicios a los clientes.

Dentro de los efectos de la invasión de firmas extranjeras se tienen los siguientes:

- a. Desplazamiento de firmas de auditores, si no se cuenta con especialistas.
 - b. Aprovechamiento de mayor mercado, si no se ofrecen servicios de calidad.
 - c. Mayor preparación de las firmas locales para ofrecer mayor competencia.
- ❖ Los Despachos o firmas de auditoría nacionales y locales, son empresas organizadas con profesionales del país y ofrecen servicios a los clientes, compitiendo con las firmas que poseen representación extranjera en el país.

2.6.5. SERVICIOS QUE OFRECEN LOS DESPACHOS PROFESIONALES DE AUDITORÍA:

A través de su staff profesional las firmas de auditores, ofrecen los siguientes servicios:

- ◆ Consultoría tributaria
- ◆ Consultoría Gerencial
- ◆ Auditoría
- ◆ Asesoría
- ◆ Servicios sistematizados
- ◆ Organización y sistematización contable
- ◆ Reingeniería de empresas
- ◆ Contabilidad
- ◆ Otros

Con relación a la globalización y al tratado de libre comercio, las firmas extranjeras de auditoría se han venido a establecer en la ciudad capital, por medio de representantes o corresponsalías internacionales con el propósito fundamental de abarcar una parte del mercado de esta ciudad, y así ofrecer servicios a los clientes, viniendo a competir fuertemente con las firmas nacionales. A raíz de la globalización y de los tratados de libre comercio, se ha intensificado la competencia entre firmas de auditoría, por lo que se hace necesario que las mismas cuenten con personal especializado que les permita la aceptación de sus clientes y por ende la prestación de servicios de calidad.

2.6.6. CONTROL DE CALIDAD DE LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA:

El aseguramiento de la calidad de los servicios de los despachos de auditoría, radica en responder a las necesidades de los clientes, cuya satisfacción será el indicador de competencia. El enfoque de calidad ha alcanzado una dimensión de totalidad para la satisfacción de los servicios que proporcionan a los clientes.

Las firmas de auditoría extranjeras han implementado el sistema de gestión de calidad desde hace varios años, lo cual les permite ofrecer servicios de calidad a los clientes, basados en políticas y procedimientos que supervisan los servicios que presta la organización.

Sin embargo, debe tomarse en cuenta que a nivel internacional la auditoría ha tenido un problema de fondo con relación a los fraudes (específicamente la firma Arthur Andersen), porque “no sólo ha sido el caso de Enron, el que ha hecho que se revise este conflicto, son muchos los casos en compañías tales como Sunbeam, Waste Management, Rite-Aid, Global Crossing, Xerox, Kmart, etc., y no solamente por las grandes firmas de auditoría, sino también por firmas pequeñas y aún por contadores independientes. En donde, luego de la declaratoria de bancarrota de Worldcom, el Congreso Americano aprobó rápidamente el proyecto de ley de la cámara de representantes número 3763 y el presidente Bush la firmó y la convirtió en ley (el 30 de julio del año 2002), conocida como Sarbanes-Oxley Acta de 2002 (por el nombre de los ponentes); en donde esta ley crea un nuevo organismo supervisor de la contabilidad, nuevas reglas de independencia del auditor, una reforma de la contabilidad corporativa, la protección del inversionista y aumenta las penas criminales y civiles por las violaciones al mercado de valores; en donde los cambios son substanciales y forzarán a las compañías que coticen en bolsa a cambiar dramáticamente sus procedimientos de gobierno corporativo. Ahora bien, con respecto a los auditores de las compañías que coticen en bolsa, les significará una revisión de todos sus compromisos”¹⁴.

Los despachos de auditoría locales y nacionales, ofrecen servicios de calidad a los clientes compitiendo con firmas internacionales; en donde, las firmas de auditoría con corresponsalía internacional, aspiran a ser mejores a nivel mundial, y obtener mayor cobertura de mercados en diferentes países; para ello las firmas han optado por fusionarse entre ellas para ser más competitivas, tal es el caso de la Peat Marwick con Klinved Goerdeler y que actualmente representan a KPMG, así como la Touche Ross y Deloitte quienes actualmente son Deloitte & Touche, las cuales quieren distinguirse por la calidad del servicio.

Los principios que deben seguir los despachos o firmas de auditoría en Guatemala, para cumplir con la calidad de sus servicios y satisfacer eficientemente a los clientes, son los siguientes:

- a. Establecer políticas y procedimientos a efecto de proporcionar una seguridad razonable de que el personal de todos los niveles de la organización, mantiene independencia de hecho y en apariencia.
- b. Aplicación de las normas de ética, para que exista independencia e imparcialidad de los profesionales que conforman la firma.

¹⁴ Auditoría Forense. Miguel Antonio Cano C. CPT – Danilo Lugo C. Ph.D. Colombia. 2002.

- c. Promover la especialización del personal de la firma de auditoría, para ofrecer servicios de calidad a sus clientes.
- d. Coadyuvar al desarrollo académico y profesional del personal de la firma, a fin de ser más competitivos.
- e. El personal de los despachos, deberá observar los principios de independencia, integridad, objetividad, confidencialidad, y conducta profesional.

2.6.7. INTERNACIONALIZACION DE LOS DESPACHOS O FIRMAS DE AUDITORIA:

El personal de los despachos de auditores nacionales para competir con firmas de auditoría extranjeras, necesita especializar a su recurso humano, a fin de ofrecer servicios de calidad a los clientes, y específicamente el consultor tributario debe especializarse adecuadamente.

“Por convicción y orgullo profesional afirmo rotunda y categóricamente que el efecto de nuestra profesión en los Tratados y Convenios Internacionales es de suma utilidad por las posibilidades que tenemos de constituirnos en factor activo y actuante para hacer frente a los retos y oportunidades que ofrecen tales Tratados y Convenios Internacionales, debido a que el proceso de globalización que caracteriza a un Tratado Internacional de Libre Comercio, genera o acelera la influencia técnica y cultural entre los países firmantes del tratado, lo que debe llevar a una sensata aceptación en los valores positivos de los otros países y a una generosa actitud de aportar nuestros valores en beneficio de ellos”¹⁵.

Los procesos de globalización pueden traducirse en invasión de mercados de un sector comercial, industrial o de servicios que habiendo saturado su mercado, buscan otros. El efecto del incremento en el tráfico de servicios aumenta la competencia, pues se opera en un mercado más amplio; es por ello que para aprovechar esta oportunidad, los Profesionales deben elevar el nivel de calidad, profesionalismo y oportunidad. Un efecto directo de los Tratados de Libre Comercio en el ejercicio de la profesión de consultoría tributaria, es que se obtendrán más clientes y se enfrentará con una mayor competencia a las firmas extranjeras.

2.7. CONSULTOR TRIBUTARIO:

La consultoría es un servicio prestado por una persona o personas independientes, las cuales se encuentran calificadas para la solución de problemas relacionados con distintas categorías, políticas, planeación, organización, procedimientos y métodos, quienes brindan asesoría efectiva y recomiendan medidas apropiadas, y ofreciendo la debida asistencia en la aplicación de las recomendaciones, con el fin de darle el seguimiento preciso a las mismas.

La consultoría se convierte en un servicio, al cual los empresarios, contribuyentes y otras personas que requieran del mismo pueden recurrir, si necesitan la ayuda profesional de personas especializadas en la solución de los problemas que afrontan las empresas. Es por ello que el trabajo del consultor inicia al surgir situaciones juzgadas como insatisfactorias y susceptibles de mejoras, terminando su trabajo al momento en que se han logrado producir cambios considerables que se constituyen en beneficios o mejoras para las empresas. La consultoría en general es el examen integral o parcial de una organización con el propósito de precisar su nivel de desempeño y oportunidades de mejora. Por sus características, se

¹⁵ CPA Rogerio Casas Alatraste. Ex Presidente del IMCPA y AIC. Revista Auditoría y Finanzas No. 116. Octubre – Diciembre 2000.

constituye como una herramienta fundamental para impulsar el crecimiento de las organizaciones, toda vez que permite que se revele en qué áreas se requiere de un análisis profundo, qué acciones se pueden tomar para subsanar deficiencias, cómo superar obstáculos y sobre todo la causa y efecto que concilie en forma congruente los hechos con las ideas.

2.7.1. DEFINICIÓN:

El consultor tributario es la persona o personas que poseen la capacidad profesional y la experiencia suficiente, las cuales permiten asesorar eficientemente a los contribuyentes en materia tributaria, a manera de contribuir al buen manejo de los impuestos que les corresponde pagar. Estos servicios que ofrece el consultor tributario se resumen en: defensa fiscal, planificación fiscal, establecimiento de control interno tributario, auditoría tributaria, entre otros.

Debido a los cambios constantes en materia tributaria y por la fiscalización que cada día es más constante por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, los contribuyentes requieren de este tipo de profesionales para ser asesorados en cuanto al manejo de sus impuestos, relacionados con la planificación fiscal, con el fin de prevenir contingencias que puedan darse en el futuro, tales como el pago de multas, intereses y sanciones innecesarias, las cuales pueden evitarse a través de un control eficiente de Impuestos; con la defensa fiscal para desvanecer, rebajar o anular diferentes ajustes establecidos por la Administración Tributaria, ejerciendo un papel de Asesor en Impuestos, lo cual coadyuva al mejoramiento de las entidades en cuanto al establecimiento de controles apropiados para la correcta declaración y pago de impuestos.

2.7.2. CARACTERÍSTICAS DEL CONSULTOR TRIBUTARIO:

El consultor tributario posee ciertas características que ayudan a la prestación de servicios de calidad a sus clientes; dentro de ellas se pueden mencionar las siguientes:

- **Objetividad:** El consultor debe ser objetivo en sus apreciaciones, logrando con ello brindar soluciones prácticas a los problemas de tipo fiscal que afrontan los clientes en cuanto al pago, declaración, planificación y control de impuestos.
- **Curiosidad:** El consultor tributario debe poseer interés en todo lo relacionado con aspectos tributarios, revisando detalladamente los impuestos que aplican a determinado contribuyente y orientando a los mismos, en cuanto a la forma técnica de llevar sus controles de impuestos.
- **Analítico:** Debe asesorar convenientemente al cliente, a efecto de lograr situarse en el régimen más adecuado a sus operaciones y orientarlo en la forma de llevar el control efectivo de sus impuestos.
- **Persistencia:** El consultor tributario debe realizar pruebas y verificaciones de las declaraciones y determinaciones de impuestos, así como de la documentación de respaldo con que cuenta la empresa, para asesorar convenientemente sobre la forma en que debe llevarse el control de impuestos de una manera eficiente.
- **Adaptabilidad:** El consultor debe sentirse cómodo en las áreas de trabajo de la empresa, conociendo así el entorno completo de la misma, mejorando con ello el

conocimiento de las operaciones que realiza la entidad, para recomendar los regímenes a los cuales la empresa aplica, a efecto de contar con elementos que le permitan aprovechar exenciones, beneficios o incentivos fiscales, que la legislación guatemalteca establece.

- **Constructivo:** Debe asesorar convenientemente a los clientes, para que lleven una adecuada planificación fiscal y puedan con ello evitar contingencias innecesarias por concepto de multas, intereses o recargos que vengán a perjudicar el funcionamiento de las empresas.
- **Diligente:** En base a sus conocimientos, el consultor debe realizar cuando amerite la defensa del contribuyente, de tal manera que permita buscar todos los elementos de prueba necesarios para evitarle al cliente la erogación de gastos por concepto de determinaciones de multas, intereses o recargos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- **Cooperación:** El consultor plantea diferentes alternativas y las expone a sus clientes, para que coordinadamente se tome la decisión en cuanto a la forma de realizar los pagos, llevar los controles y realizar la debida planificación fiscal o bien, la defensa del contribuyente, en su caso.

2.7.3. GRADO ACADÉMICO DEL CONSULTOR TRIBUTARIO:

Al referirse al grado académico de los consultores tributarios, es evidente que sería óptimo que estos profesionales tuvieran el grado de maestros, refiriéndose específicamente a la especialidad en materia tributaria. Hoy en día, en nuestro medio, en las firmas de auditoría realizan el papel de consultores tributarios: contadores públicos y auditores, peritos contadores y abogados, determinándose que hasta el momento existen pocos especialistas en esta materia que cuentan con una maestría o especialización. Sin embargo, es importante indicar que el contador público y auditor aunque posea el grado académico de maestro no puede auxiliar a un contribuyente en la fase judicial; por el contrario, un abogado aunque no posea esta especialización si lo puede auxiliar; esto debido a que posee el “patrocinio letrado” el cual es exclusivo de este tipo de profesionales que sólo con el hecho de contar con el grado académico de licenciatura pueden realizar este servicio. Para los consultores tributarios, es necesario que se conjuguen conocimientos, habilidades y experiencia, a efecto de brindar una asesoría eficiente a sus clientes.

En cuanto al perfil profesional de egreso del consultor tributario en las universidades, según la guía del estudiante de postgrado de ciencias económicas, el perfil profesional del consultor tributario es el siguiente: “El egresado de la maestría en Consultoría Tributaria, para alcanzar un desempeño eficaz y eficiente en el campo individual, laboral y social, deberá ser poseedor de cualidades y características fundamentales en lo referente a conocimientos, actitudes, habilidades y valores que son representativos de una formación integral, tales como:

- Capacidad para realizar una auditoría completa en el ambiente tributario, así como para realizar los procedimientos administrativos respectivos cuando sean necesarios.
- Formación profesional para asesorar a personas y organizaciones que necesiten orientación en asuntos tributarios, técnicos y de la legislación correspondiente.

- Tener capacidad de investigación y creatividad en el campo de esta especialidad, así como en el contexto económico y social del país.
- Interpretar técnicamente la información internacional en aspectos tributarios para realizar propuestas de adaptación de conceptos al sistema nacional, a efecto de hacerlo más eficiente y eficaz”¹⁶.

A partir del mes de febrero del año 2001, se empezó a impartir la Maestría en Consultoría Tributaria en el Centro Universitario de Occidente por medio de la Escuela de Estudios de Postgrado y del Colegio de Profesionales de Ciencias Económicas, observando que para poder optar a este título, los Profesionales deben contar con conocimientos, habilidades y experiencia en las siguientes ramas:

a. Administración Tributaria	b. Derecho Tributario
c. Metodología de la investigación.	d. Economía Gerencial
e. Impuesto Sobre la Renta I	f. Impuesto al Valor Agregado
g. Política Fiscal y Presupuesto Nacional	h. Impuesto Sobre la Renta II
i. Legislación Tributaria Complementaria	j. Sistema Integrado de Contabilidad y Auditoría Gubernamental.
k. Procedimientos de Legislación Tributaria I	l. Legislación Tributaria Complementaria II
m. Procedimientos de Legislación Tributaria II	n. Auditoría Tributaria I
ñ. Seminario de Tesis	o. Seminario de casos
p. Auditoría Tributaria II	q. Beneficios e Incentivos Fiscales
r. Tesis de Grado.	

2.7.4. RASGOS PARTICULARES DE LA CONSULTORÍA:

La consultoría puede realizarse por diferentes tipos de profesionales, en donde el efecto multidisciplinario provoca una garantía inmediata para los empresarios o contribuyentes que requieren del servicio especializado de profesionales que cuenten con la capacidad necesaria para satisfacer sus demandas. A raíz de lo anterior, existen diversos rasgos que identifican plenamente a la consultoría, siendo ellos los siguientes:

a) Servicio Independiente:

La consultoría es un servicio independiente y se caracteriza por la imparcialidad del consultor, lo cual viene a constituir como un rasgo fundamental al desempeñar su papel; esta independencia representa al mismo tiempo una relación muy compleja con las organizaciones o con los clientes con los cuales trabaja, debido a que el consultor no posee autoridad directa en la toma de decisiones y en su ejecución.

Sin embargo, esto no debe considerarse como una debilidad si el consultor actúa como promotor de cambio y se dedica a realizar su función, esto sin dejar de ser independiente. El consultor debe asegurar la máxima participación de las personas a las cuales presta sus servicios, de manera que el cumplimiento de los objetivos se logre en forma conjunta, en virtud del esfuerzo de ambos, lo cual redundará en los resultados efectivos de su participación.

¹⁶ Guía Curricular de la Maestría en Consultoría Tributaria. Escuela de Estudios de Postgrado. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala.

b) Servicio Consultivo:

El papel que juega el consultor es de actuar como asesor con responsabilidad por la calidad e integridad de sus propuestas o consejos, en donde los clientes asumen las responsabilidades de no aceptar los mismos. Esto significa, que el consultor se encarga de brindar consejos útiles a la empresa de una manera adecuada y sobre todo en el momento apropiado.

c) Proporciona capacidades profesionales que resuelven problemas prácticos:

La consultoría constituye un servicio de calidad que ofrecen profesionales especializados, quienes poseen la capacidad necesaria para identificar los diferentes problemas y contingencias que puedan afectar a las empresas, para lo cual analizan y sintetizan la información pertinente para obtener un juicio objetivo sobre las mismas y recomendar soluciones prácticas que conlleven la superación de los mismos por parte de la empresa.

La experiencia adquirida por los consultores en su práctica profesional es muy importante, porque al requerir las empresas de sus servicios, estos profesionales se mantienen actualizados con relación a los métodos y técnicas a utilizar, contribuyendo esto para la solución de los requerimientos de los clientes.

d) No proporciona soluciones milagrosas:

La consultoría es un trabajo difícil basado en el análisis de hechos concretos y la búsqueda de soluciones originales pero factibles y legales; es por ello que sería un error suponer que, una vez contratado el consultor, las dificultades van a desaparecer completamente. Por consiguiente, es necesario el empeño decidido de los directores o propietarios de empresas en la solución de los problemas y la cooperación entre cliente y consultor, a efecto de disminuir los mismos y obtener el mejor resultado final en el funcionamiento de la empresa.

2.7.5. RAZONES POR LAS CUALES SE EMPLEAN CONSULTORES:

Los consultores son contratados por los clientes, para aportar conocimientos que tengan como objetivo primordial el logro de sus fines; es por ello que los clientes observan diferentes razones por las cuales contratar los servicios de consultores, empleándolos por una o más de las razones que se describen a continuación:

● **PARA QUE APORTEN CONOCIMIENTOS Y CAPACIDADES ESPECIALES:**

Los empresarios o contribuyentes requieren del servicio del consultor, cuando no disponen del personal idóneo que se enfrente con la misma probabilidad de éxito a determinado problema. Esto debido a que el problema requiere a menudo el empleo de técnicas y métodos nuevos, en donde el consultor se encuentra involucrado, y se hace más general si la organización no logra realizar su objetivo y si las lagunas u obstáculos que es necesario superar se refieren a política de dirección en general, planificación, coordinación o liderazgo, entre otras.

● **QUE PRESTEN AYUDA INTENSIVA EN FORMA TRANSITORIA:**

Los consultores realizan exámenes a fondo de los problemas principales de las empresas, interviniendo únicamente por el tiempo necesario que les permita resolver las diferentes irregularidades o errores existentes en estas entidades, y media vez hayan logrado este objetivo, se retiran de la organización al haber finalizado su servicio.

● **PARA QUE BRINDEN UN PUNTO DE VISTA IMPARCIAL:**

Los clientes de una organización, pueden encontrarse influidos por su propia experiencia, participación, tradiciones o hábitos establecidos para aclarar el verdadero carácter de un problema y proponer soluciones factibles. Por el contrario el consultor puede, gracias a su independencia, ser imparcial en situaciones en que ninguna persona que labora en la organización pueda serlo, al igual que el contador público y auditor o bien el abogado en casos relacionados con materia tributaria.

● **PARA QUE BRINDEN A LA ADMINISTRACIÓN ARGUMENTOS QUE JUSTIFIQUEN DECISIONES PREDETERMINADAS:**

Puede ocurrir que organizaciones recurran a consultores con el propósito de que sus dirigentes justifiquen decisiones, remitiéndose a la recomendación del consultor, es decir que, un dirigente puede saber exactamente lo que desea realizar y cuál es su decisión, pero prefiere pedir un informe al consultor, para fundamentar su posición; esta forma de actuar no deja de ser lógica, pero, los consultores profesionales deben cuidar de no aceptar tareas en las cuales sus recomendaciones puedan emplearse con fines de política interna de la organización.

Estas razones descritas, pueden presentarse en grados tan variables y estar tan interrelacionadas que el consultor puede verse frente a situaciones complejas, no obstante, debe esforzarse por mantener una visión clara de las razones por las cuales requieren de sus servicios, incluso si en el curso de su examen, las razones cambian o bien se descubren nuevas.

2.7.6. CLASES DE CONSULTORES:

Existen diferentes clases de consultores, dependiendo de la rama que manejen, así existen consultores tributarios, en aspectos penales, de procesos, en informática, en ambiente, entre otros. Pero para efectos del presente estudio, se va a tomar en cuenta la siguiente clasificación:

● **CONSULTOR JUNIOR:**

Es el consultor que posee poca experiencia en el manejo de casos de empresas y de su recurso humano, dependiendo de las decisiones del consultor senior.

● **CONSULTOR SENIOR:**

Es el profesional que posee experiencia y suficiente visión empresarial, lo cual le facilita ubicarse en cualquier empresa, de tal forma que brinda soluciones que permiten mejorar los controles y procedimientos de las empresas, para la obtención de sus fines.

2.7.7. HABILIDADES DEL CONSULTOR:

El consultor posee un conjunto de actitudes y aptitudes para la realización de su trabajo en beneficio de los clientes. Se conoce como **actitudes**, las cualidades que las personas adquieren, tomando en consideración los conocimientos que se han aprendido y que se pueden desempeñar eficientemente, estas actitudes se van adquiriendo con el paso del tiempo; mientras que las **aptitudes**, se refieren a las cualidades innatas de cada persona, es decir, todas aquellas que no se tienen que aprender para saber hacerlas, aunque algunas de ellas no han sido totalmente desarrolladas.

2.7.8. ACTITUDES Y APTITUDES DEL CONSULTOR¹⁷:

ACTITUDES:	
CONSULTOR JUNIOR	CONSULTOR SENIOR
Conoce las dinámicas que se manejan en la empresa en particular.	Posee conocimiento sobre las dinámicas que interactúan en el mercado.
Concentra el conocimiento en las estrategias de la empresa en la cual se encuentra.	Tiene conocimiento sobre la estrategia del grupo empresarial por entero.
Se acopla a lo que el cliente quiere hacer.	Es creativo en la dinámica del cliente.
Posee poco conocimiento en el área de negocios.	Se encuentra involucrado con el medio a través de la lectura de temas actuales.
La intervención es espontánea.	Crea metodología de intervención con el cliente.
Supervisa y ejecuta al mismo tiempo.	No supervisa lo que no ha ejecutado.
APTITUDES:	
CONSULTOR JUNIOR	CONSULTOR SENIOR
Juventud.	Experiencia.
Superficialidad.	Profundidad.
Se basa en teorías.	Involucrado en los negocios.
Herramientas: puede ser más creativo.	Herramientas: la experiencia.
Utiliza medios publicitarios para anunciar sus servicios.	Los servicios que presta son conocidos por medio de referencias en el medio en el cual se desenvuelve.
Entrega el trabajo en fechas.	Agrega valor económico a su trabajo, eficiencia y eficacia.

2.7.9. COMPETENCIA DEL CONSULTOR TRIBUTARIO:

El punto más destacado es el relacionado con la competencia profesional, en donde se conjuga experiencia y conocimientos, los cuales redundan en el servicio de calidad que ofrecen estos profesionales. Esto significa, que el consultor tributario debe evaluar los diferentes casos en los cuales requieren de sus servicios, debiendo estudiarlo, analizarlo y comprobarlo detenidamente, con el propósito de brindarle respuestas claves a los clientes relacionadas a si es factible rebajar y anular las multas establecidas por la administración tributaria, o bien, si debe pagarse, porque los ajustes se encuentran bien determinados. Para ello, el consultor puede hacer uso de diferente tipo de herramientas legales a efecto de realizar una defensa fiscal adecuada, a través de fundamentos que establecen las leyes nacionales y sobre todo lo que se refiere a la Constitución de la República.

2.7.10. ROLES DEL CONSULTOR TRIBUTARIO:

El consultor dentro de su profesión juega una serie de roles que conllevan el buen desempeño de las empresas, promoviendo la eficiencia y la efectividad en sus funciones.

¹⁷ Noguera, Liliana. Lic. en Informática. www.monografias.com/trabajos/consultoria/consultoria.shtml

Por consiguiente, a continuación se presentan los roles más importantes que desempeñan estos Profesionales:

- Es observador y refleja la consecución de objetivos.
- Se constituye como un orientador de los diferentes procesos a analizar.
- Localiza hechos que obstaculizan el buen funcionamiento de las empresas, ofreciendo soluciones prácticas y concretas.
- Se convierte en solucionador de problemas conjuntos que afectan a la empresa.
- Es capacitador y educador del personal de la empresa, lo cual beneficia a las entidades para su buen desempeño.
- Observa el proceso de solución de problemas, analiza, investiga y ofrece soluciones.
- Identifica alternativas y recursos para el cliente, y ayuda a evaluar las consecuencias.
- Ofrece alternativas a la empresa y participa en las decisiones.

El consultor tributario es la persona que mediante la debida especialización en materia tributaria, se encarga de brindar asesoría en aspectos tributarios a los clientes, con el propósito de minimizar el riesgo de pago de multas, recargos e intereses, coadyuvando al cliente para que tribute lo que legalmente le corresponda pagar.

Su papel dentro de las firmas de auditoría debe ser:

- a. Asesor en materia tributaria.
- b. Especialización en materia tributaria.
- c. Mayor certeza en impuestos.
- d. Calidad ética y profesional.
- e. Experiencia y conocimientos.
- f. Criterio independiente.

Para que las acciones del consultor tributario se consideren congruentes y aceptables, al suscribir la realización de una consultoría tributaria deberá observar las siguientes normas generales:

- a) Poseer independencia de criterio, esto es, que no estará limitado por influencias internas o externas, o de cualquier otra índole.
- b) Poseer una adecuada formación y capacidad profesional para aplicar las técnicas requeridas en consultoría tributaria.
- c) Mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes al desarrollo y la aplicación de las consultorías tributarias.
- d) Tener el debido cuidado y la diligencia profesional al efectuar las auditorías, y elaborar los informes correspondientes.
- e) La labor deberá ser cuidadosamente planificada, supervisada y soportada por documentos de trabajo, debidamente sustentados.
- f) Obtener evidencias suficientes, competentes y relevantes, que permitan tener una base sólida y razonable para emitir opiniones.
- g) Mantenerse alerta a situaciones que impliquen un posible fraude, abuso o actos ilícitos.
- h) Los informes se elaborarán por escrito y serán revisados, en borrador, por los asesores y por aquellos funcionarios que solicitaron la consultoría.
- i) Los informes serán imparciales, objetivos, oportunos y presentados puntualmente.
- j) Los informes presentarán los datos en forma veraz, exacta y razonable, en donde se describirán los hallazgos de manera convincente, clara, sencilla, concisa y completa.
- k) Los informes deben incluir una mención especial, sobre los logros obtenidos, enfatizando en las fortalezas y debilidades.

- l) Las observaciones, sugerencias y recomendaciones deben de constituirse en una fuente de cambio que permita generar conocimiento y nuevas ideas para aprender.
- m) Las sugerencias y recomendaciones deberán ser concretas, pertinentes y viables de implementar.
- n) El observar las normas permite que las consultorías aporten elementos completos y consistentes para respaldar los hallazgos, validar las evidencias y emitir observaciones y sugerencias defendibles, así como orden y disciplina en el trabajo.

2.7.11. FUNCIONES DEL CONSULTOR TRIBUTARIO:

Las funciones del consultor tributario son múltiples en cuanto a la asesoría brindada a los contribuyentes, es por ello que a continuación se mencionan algunas de ellas:

- a. Evaluar los distintos aspectos legales a los cuales se encuentra afecta la empresa.
- b. Revisar los impuestos a los cuales se encuentran inscritos en la empresa.
- c. Investigar en cuanto al pago de impuestos lo relativo a las declaraciones que posea la empresa.
- d. Revisar los documentos de soporte de los diferentes impuestos.
- e. Realizar y establecer la debida planificación fiscal del contribuyente.
- f. Verificar el cumplimiento de la planificación de impuestos.
- g. Realizar la defensa fiscal del contribuyente cuando se amerite, desde el proceso administrativo; seguidamente asesorarse con un abogado en cuanto a la fase judicial (si se llegara a esta fase) a lo cual el consultor debe darle el seguimiento respectivo a esta defensa.

2.7.12. FORMA DE PRESTAR SERVICIOS TRIBUTARIOS:

Los consultores tributarios asesoran a sus clientes en todos los aspectos de tipo fiscal, en donde se visualizan problemas o deficiencias en las empresas relacionados con impuestos. Los servicios tributarios que prestan los consultores tributarios a sus clientes, dependen de la posición de trabajo en la cual se encuentran, dentro de las cuales se resumen las siguientes:

● **En forma Dependiente:**

Es cuando el consultor tributario se encuentra trabajando como parte del personal de la empresa, esto significa que este profesional es un empleado y recibe a cambio de sus servicios un sueldo o salario y forma parte de la administración de la empresa que lo contrata.

● **En Forma Independiente:**

El profesional ofrece sus servicios a través de una oficina en forma personal directa o bien se organiza en una firma en asociación con otros profesionales, prestando sus servicios por medio del staff del departamento de impuestos de esta organización.

● **Oficina Individual:**

Se refiere a la oficina que organiza el profesional, constituyéndose como despacho profesional, para prestar sus servicios en forma individual, por consiguiente no efectúa ningún tipo de asociación con otros profesionales. Sin embargo, puede contratar personal para que colabore con él, en el desarrollo de los servicios que ofrece a los clientes.

● **Despacho o Firma Profesional:**

Esta forma de prestar servicios se refiere a aquella en la cual el consultor se asocia con otros profesionales (puede ser con contadores públicos y auditores, o bien, con otro tipo de profesionales) afines al desarrollo de los servicios que presta. Destacando dentro de los servicios que ofrecen: el departamento de impuestos, departamento de consultoría, departamento de asesoría y departamento de auditoría.

De las formas mencionadas, el consultor en el desempeño de sus funciones como asesor de Impuestos, tiene responsabilidad con los clientes, con las autoridades fiscales, con la profesión y consigo mismo.

2.7.13. VENTAJAS AL ASESORARSE POR CONSULTORES TRIBUTARIOS:

Las empresas que requieren servicios a profesionales de consultoría tributaria, gozan de diferentes ventajas para el fortalecimiento de sus empresas y sobre todo para aumentar su rentabilidad, maximizar sus ingresos y minimizar sus costos. De tal cuenta, dentro de las ventajas que conlleva para las empresas, el asesoramiento por parte de consultores tributarios, se encuentran las siguientes:

- a. Asesoría especializada.
- b. Control interno tributario eficiente.
- c. Planificación fiscal de la empresa en forma adecuada (determinación de fechas para el pago de impuestos).
- d. Aprovechamiento al máximo de los beneficios fiscales que establecen las leyes.
- e. Asesoramiento en cuanto a impuestos aplicables a las empresas y orientación constante en cuanto a las reformas de las leyes tributarias y su aplicación.

2.7.14. OBLIGACIONES DEL CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS:

El consultor tributario debe cumplir con diferentes obligaciones de tipo tributario, las cuales debe efectuar al desarrollar su profesión tanto en forma dependiente como en forma liberal, estableciéndose entre otras obligaciones a cumplir para el beneficio de las empresas, las siguientes:

- Poseer una mentalidad proactiva, a efecto de evitar contingencias que puedan darse en las empresas, esto conlleva a planificar eficientemente para evitar multas innecesarias, las cuales se convierten en pérdidas para las empresas. Aunque, si la empresa posee errores, hay que tomar en cuenta medidas correctivas o curativas, a efecto de solucionar los problemas que afronta la entidad.
- Asesorar a los contribuyentes en cuanto a la realización de la planificación fiscal, aprovechando todos los beneficios que las leyes nacionales permiten, evitando con ello el pago de multas innecesarias por parte del cliente, esto mediante una acertada planificación fiscal.
- Realizar el proceso de defensa fiscal al contribuyente ante la Administración Tributaria, mediante la eficiente realización del proceso administrativo, aunque hay que tomar en cuenta que si existe una correcta planificación fiscal, difícilmente se dé esto.
- Mantenerse actualizado en materia tributaria (debido a que las leyes son cambiantes), para asesorar convenientemente a sus clientes.
- Fortalecer el control en cuanto a impuestos de las empresas, evitando que los clientes incurran en infracciones legales, a través del análisis de los diferentes riesgos:

a. Riesgos de tipo formal.

Estos riesgos redundan en sanciones de tipo económico para las empresas, dentro de ellos se encuentran:

- ✓ Omisión de dar aviso de cualquier modificación en datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador,

- ✓ Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria o de cualquier otro requisito exigido en la declaración de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier otro documento presentado a la Superintendencia de Administración Tributaria,
- ✓ No exigir facturas,
- ✓ No llevar los libros y registros contables al día,
- ✓ Mantener los libros y registros contables en lugar distinto a los que establece el Código de Comercio,
- ✓ Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto respectivo,
- ✓ Omitir la percepción o retención de tributos,
- ✓ Emitir documentos contables exigidos por leyes específicas, que no cumplan con los requisitos de ley,
- ✓ Presentar declaraciones en forma extemporánea.
- ✓ No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida.

Los aspectos mencionados se refieren a todas las acciones u omisiones que implican el incumplimiento de los deberes formales, contenidos en el artículo 94 del Decreto No. 6-91 Código Tributario, referente a Infracciones a los deberes formales y sus sanciones.

b. Riesgos de tipo infraccionario.

Este tipo de riesgos fiscales, da lugar al cierre del establecimiento, los cuales se encuentran establecidos en el artículo 85 del Decreto No. 6-91 Código Tributario, el cual indica que “se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de las infracciones siguientes:

- 1) Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto, conforme a la legislación específica de cada impuesto.
- 2) No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecido en las mismas.
- 3) Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.
- 4) Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas, no autorizadas por la Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes; o utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización”¹⁸.

Y de conformidad con el artículo 26¹⁹, el cual reforma el noveno y décimo párrafos del artículo 86 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, Código Tributario, los cuales quedan así: “El Juez remplazará la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último período mensual declarado, anterior a la imposición de la sanción, en los casos siguientes:

¹⁸ Artículo 85. Decreto No. 6-91 Código Tributario. Congreso de la República.

¹⁹ Artículo 26. Decreto No. 20-2006. Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria. Congreso de la República.

1. Cuando se trate de personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, cuya función sea reconocida por la Constitución Política de la República como de utilidad pública o que desarrollen un servicio público.
2. Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en un lugar fijo o bien desarrollen su actividad de forma ambulante.
3. Cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales. Contra lo resuelto por el Juez competente, procederá el recurso de apelación. El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 literal g) del Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República y sus reformas. En caso de reincidencia, se estará a lo dispuesto en el artículo 74 del Código Tributario.”

c. Riesgos de tipo sustancial.

Son aquellos que originan una sanción económica, pero que dependiendo de la intencionalidad comprobada pueden dar lugar a riesgos de tipo penal, tales como:

- ✓ Omitir el pago de tributos
- ✓ Resistencia a la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria.

d. Riesgos de tipo penal.

Este tipo de riesgos son los considerados como más graves, porque adicional a las sanciones económicas, también implican pena de cárcel de uno a seis años incommutables, lo cual representa pérdida de imagen ante los clientes.

Dentro de estos riesgos se encuentran los siguientes:

- ✓ Simular operaciones mediante engaños con el propósito de defraudar al fisco (defraudación tributaria),
- ✓ Documentar operaciones con facturas falsas,
- ✓ No emitir facturas o no entregar las mismas,
- ✓ Utilizar exenciones o franquicias en beneficio de terceros,
- ✓ Falsificar medios de control tributario,
- ✓ Apropiación indebida de tributos,
- ✓ Resistencia a la acción fiscalizadora,
- ✓ Contrabando, entre otras.

2.7.15. ASPECTOS TRIBUTARIOS A CONSIDERAR POR EL CONSULTOR:

a) ANTECEDENTES DE LA TRIBUTACIÓN:

La tributación surge desde hace varias épocas, en donde el fin es la obtención o generación de ingresos a través de impuestos o cargas que el contribuyente tiene que pagar, para la consecución de los fines del Estado.

En tal sentido, se pueden enfocar los antecedentes históricos desde diferentes etapas, las cuales son las siguientes:

● **Tributación en el Mundo Antiguo:**

El impuesto o tributo que se recaudaba adoptó la característica de botín de guerra, pues se basaba en que las tribus nómadas luchaban constantemente entre sí para despojarse de la poca riqueza que poseían; en donde el servicio militar se constituía en una imposición, porque se pretendía contar con un ejército numeroso que tuviera el

suficiente poder para someter a los pueblos pequeños, con el fin de obtener más riqueza. Es por ello que el impuesto o tributo que aparece en forma directa es el diezmo, específicamente en la agricultura, porque los pequeños agricultores tenían la obligación de entregar la décima parte de sus cosechas al jefe de la tribu, porque si no cumplían con este pago, sus tierras eran arrasadas y desde luego perdían su cosecha completa. Es indiscutible que la guerra generó más ingresos públicos en la antigüedad, porque poseía un doble propósito; siendo el primero el despojo de los bienes de las personas y en segunda instancia el sometimiento de la esclavitud a los pueblos que conquistaban.

Sin embargo, los primeros impuestos en dinero aparecieron en Egipto y Persia, lugares en donde también surgió el primer impuesto indirecto, el de aduanas. Siendo en Egipto, en donde se llevó una administración y contabilidad altamente detallada de impuestos, la cual se reflejó en los papiros en donde quedó registrada.

A raíz de la creciente productividad de las sociedades y con el aumento de los dominios territoriales y poblacionales de los reinos, así también creció la complejidad de los sistemas impositivos; desarrollando en la época del imperio en Roma un sistema impositivo muy complejo, a tal grado que, no existe ningún tributo moderno que no tenga su equivalente en el tributo romano.

● **Época Precolombina:**

En esta época también conocieron los tributos. Particularmente en el período postclásico de los mayas, las grandes masas de agricultores de maíz, no solamente se tenían que sostener a sí mismos, sino que también a su supremo gobernante (llamado Halach Uinich), a los jefes locales y al clero. Estas masas fueron las que construyeron los grandes centros ceremoniales y las carreteras elevadas de piedra, que conectaban a las ciudades más importantes, en ese entonces.

En concordancia con esta época la clase baja de la sociedad maya, tributaba al Halach Uinich, dando presentes a los príncipes locales y ofrecían sacrificios en especie a los dioses a través de los sacerdotes. En esta época los tributos y los sacrificios consistían en toda clase de verduras, tela tejida, aves domesticadas, sal y pescado seco; además, se tributó con cacao, incienso, miel y cera, collares de jade y coral, así como con conchas.

Otra forma de tributación se basó en el trabajo de los esclavos (pueblos conquistados por medio de la guerra); utilizando la mano de obra en la construcción de obras públicas, como en el cultivo de las tierras de la nobleza, las cuales eran producto de la herencia o resultado de donaciones eventuales del gobernante supremo.

● **Época Colonial:**

En esta época destacó el sistema de la encomienda, el cual se basaba en que el tributo era recibido como consecuencia de la explotación y esclavitud indiscriminada de los indígenas por parte de los conquistadores. Posteriormente a esto, principia el repartimiento, el cual consistió en que “la cuarta parte de la fuerza laboral indígena de cada comunidad tenía que laborar una semana por mes en las tierras de la corona y de los españoles, además de trabajar en obras públicas. Todos los varones sanos, comprendidos entre las edades de dieciocho a cincuenta años, estaban obligados a pagar productos básicos por un valor de dos pesos como tributo anual al rey, ingresos que se utilizaban para sufragar gastos para la defensa, gobierno e iglesia, en consecuencia de lo

anterior a principios del siglo XVII se determinó que era necesario que la población no indígena también pagara impuestos”²⁰.

A raíz de lo anterior, surge el primer impuesto el cual se denominaba alcabala, el cual se constituía como un impuesto de ventas, en donde se estableció una tasa del 2%, el cual debía de cobrarse al momento en que se vendía cualquier artículo.

La recaudación de impuestos creció en forma desordenada, porque se buscaba la forma de evadir el pago de los mismos, es por ello que la colonia española le dio la orden al cabildo de Guatemala para que la recolección de los mismos se realizara conforme a la fijación de cantidades arbitrarias que debían tributarse. En consecuencia, los habitantes de la ciudad de Guatemala, eran los que más tributaban, debido a que el gobierno tenía su sede en ese lugar, soportando la carga del 80% de los impuestos; de donde surgieron múltiples reclamos por parte de las personas que pagaban y conforme a razonamientos viables, la corona aceptó realizar un repartimiento de esta carga tributaria entre los criollos que eran acaudalados y el cabildo; pero estos a su vez trasladaban estos impuestos a grupos de personas de escasos recursos.

A mediados del siglo XVIII el gobierno español, estableció un sistema de administración tributaria que permitiera hacer efectivo el cobro del impuesto de alcabala; y a finales de este siglo, se aplicó el impuesto del almojarifazgo, el cual contemplaba el pago del 5% sobre bienes que tuvieran origen fuera del imperio español.

● **Época Independista:**

En la época de la Independencia de Guatemala, este país atravesaba por una crisis hacendaria muy fuerte, esto debido a que los impuestos coloniales se habían suprimido y en su lugar fueron creados nuevos impuestos como: el papel sellado, correos, alcabala marítima y un impuesto especial que se encargó de gravar el valor neto de las rentas eclesiásticas. En virtud de lo anterior, era necesario obtener recursos para mejorar la situación del país, es por ello que a base de préstamos realizados a Londres, Inglaterra en 1827 y 1869, se solucionaron parcialmente los problemas relacionados con deudas contraídas por Guatemala internamente y un porcentaje fue utilizado para acuñar la moneda.

Durante los años de 1871 y 1872, se establecieron dos grupos principales de impuestos, los cuales fueron:

- a) Impuestos Públicos; e
- b) Impuestos Eclesiásticos.

A finales de 1872, se realizó una reforma tributaria, la cual trajo consigo el recorte de gastos, el incremento de los impuestos y la reestructuración de la deuda interna y externa. Por medio de esta reforma se grava lo relacionado a bienes inmuebles urbanos por primera vez y se creó el impuesto de exportación del café.

Sin embargo, con el transcurrir del tiempo solamente se observaba un deterioro de la economía de Guatemala, porque los gastos se convirtieron en excesivos, específicamente en los gobiernos del General Reyna Barrios y de Manuel Estrada Cabrera; en donde la situación fiscal volvió a deteriorarse, acumulándose un monto elevado de endeudamiento interno. Las finanzas públicas también se vieron afectadas por el desorden monetario

²⁰ **Sifontes, Marco Polo.** Historia de la Cultura de Guatemala”. Universidad de San Carlos de Guatemala, Cooperativa de Ciencia Política. Páginas 171 y 172. Editorial Universitaria. Año 2000.

que se venía arrastrando desde principios del siglo veinte y que finalmente condujo a las reformas monetarias de 1924 y 1945.

● **Época Actual:**

Todo esto, trajo como consecuencia el establecimiento de una reforma tributaria la cual se realizó durante los años de 1994 y 1995 para fortalecer al País, y con la mira de obtener mayor cantidad de ingresos a través de diferentes impuestos, a través de la descentralización fiscal. Dentro de esta política fiscal, el gobierno con el fin de hacer más efectiva la recaudación y la administración de los impuestos, reformó durante estos años algunas leyes tributarias que se mencionan a continuación:

- a) Impuesto sobre la Renta.
- b) Impuesto al Valor Agregado.
- c) Impuesto Único sobre Inmuebles.
- d) Impuesto al Consumo de Bebidas Alcohólicas, Cervezas y otros.
- e) Impuesto a la Circulación de Vehículos.
- f) Código Penal.
- g) Impuesto Extraordinario Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.
- h) Ley del Impuesto sobre Productos Financieros.
- i) Ley del Impuesto sobre derivados de Combustible.

Conforme el paso del tiempo, la Administración Tributaria se encuentra ante un reto, que es la obtención de recursos tributarios, con el propósito que el Estado pueda ejecutar los gastos indispensables para proporcionar los servicios que por ley le corresponde; es decir lo relacionado con el mejoramiento del cumplimiento tributario y de la calidad del servicio ofrecido.

b) DEFINICIÓN DE TRIBUTACIÓN:

La tributación se refiere a los recursos que se establecen a través de leyes que utiliza el estado para obtener ingresos mediante tributos, impuestos, contribuciones especiales, entre otras, y cumplir con los fines que le corresponden; en donde el contribuyente tiene que cumplir a cabalidad con las leyes impositivas del país para no ser sujeto de sanciones y multas que conllevan el incumplimiento de la legislación nacional.

Por consiguiente, el poder tributario es inherente e inseparable del Estado, como lo manifiesta el Ph.D. y Msc. Pablo Rodas Martini expresa que “el poder tributario es la facultad del Estado de exigir tributos a personas que se encuentran en su jurisdicción y tiene su fundamento en la soberanía del Estado”²¹.

c) MARCO CONSTITUCIONAL DEL PODER TRIBUTARIO:

El sistema tributario debe ser justo y equitativo, es por ello que dentro del marco constitucional se dan a conocer diferentes principios a observar:

● **Legalidad:**

Este principio se encuentra contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y tiene como finalidad normar en forma adecuada las relaciones que se establecen entre el fisco y los contribuyentes, determinando las bases relativas a la recaudación de los tributos y lo referente a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo; esto también significa que las relaciones jurídicas de los tributos establecidos por el Estado deben estar contenidas en la legislación nacional.

²¹ **Ph.D. y Msc. Pablo Rodas Martini.** Hacia un Pacto Fiscal en Guatemala. Diciembre de 1999.

El principio en mención, comprende dos aspectos importantes que tienen trascendencia en su aplicación:

- a. **Reserva de Ley:** establece que la única fuente creadora de tributos es la ley en sentido formal, decretada por el Congreso de la República de Guatemala, de conformidad con la Constitución, y la ley en sentido material, emitida con carácter general y que la misma tipifique el tributo y las bases del mismo.
- b. **Preferencia de Ley:** establece que la ley es superior a cualquier reglamento, lo cual significa que relega la materia tributaria reglamentaria a lo relativo al cobro administrativo del tributo y al establecer los procedimientos que faciliten la recaudación.

Este principio indica que corresponde exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como la determinación de las bases de recaudación, dentro de las cuales se encuentran:

- ✓ Hecho Generador
- ✓ Exenciones
- ✓ Sujeto Pasivo
- ✓ Base Imponible
- ✓ Deducciones, descuentos y recargos
- ✓ Infracciones y sanciones tributarias.

● **Capacidad de Pago:**

Este principio tiene su base principal en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala y se refiere a que todo sistema tributario debe ser justo y equitativo, el cual debe basarse en que las cargas tributarias se adapten a la capacidad económica y a la capacidad de cumplirlas de los ciudadanos. Esto determina que este principio se traduce en la aptitud que posee el contribuyente de poder cumplir con las obligaciones tributarias reguladas por mandato legal, y de aquí surge la responsabilidad del contribuyente de hacer efectivo el pago del tributo.

Lo anterior tiene como objeto fundamental determinar que la distribución de la carga impositiva esté de acuerdo con la capacidad económica de los contribuyentes. Esto significa que las personas que posean más dinero deben pagar más impuestos, las personas que tienen poco dinero deben pagar menos y las personas que no tienen nada, no deben pagar impuestos.

● **Prohibición de doble o múltiple tributación:**

Es necesario observar que no debe existir doble o múltiple tributación en un mismo hecho generador atribuible al sujeto pasivo, es decir, que no debe gravarse dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y en el mismo período impositivo (artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

● **Equidad y Justicia:**

La equidad refleja la idea de justicia, estableciendo que debe aplicarse la norma jurídica tributaria en la forma más adecuada, evitando llegar a conclusiones injustas que afecten al contribuyente. Y por justicia se entiende como la disposición de la voluntad del ser humano la cual es dirigida al reconocimiento de lo que a cada quien le corresponda según su criterio (artículo 135 inciso d], artículo 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

● **Igualdad:**

Este principio se encuentra contenido en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala y se refiere principalmente al hecho de que a igual capacidad económica igual contribución fiscal y a desigual capacidad económica desigual contribución fiscal. Además este principio de igualdad se define de la forma siguiente, al mencionar que, “es la Igualdad de toda persona ante la ley, sin distinción de credo, raza, ideas políticas, posición económica o cualquiera otra condición”²².

● **Generalidad:**

Este principio hace referencia a que todo proceso de aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado. Base legal artículo 239 inciso c) y artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

Además de estos principios, es importante mencionar otros artículos constitucionales que tienen relación con aspectos tributarios, dentro de los cuales sobresalen:

● **Libertad de Acción:**

Fundamentado en el artículo No. 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala, toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe o bien no está obligado a hacer todo aquello que la ley no señale.

Esto significa que al momento de realizar la planificación fiscal se pueden ubicar las operaciones de la entidad en el presupuesto jurídico-tributario que más le convenga (elusión), sin que ello signifique una transgresión a la ley, porque en sí, la elusión se refiere a la optimización, es decir, la reducción o el diferimiento de la obligación tributaria sobre bases técnicas y legales o bien no legisladas o al procedimiento legítimo por medio del cual se economizan impuestos mediante la utilización de formas, o la realización u omisión de actos admitidos en derecho.

● **Derecho de Defensa:**

Este principio se refiere a que la defensa de toda persona y sus derechos son inviolables; estableciendo que nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en juicio; y se encuentra regulado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

● **Irretroactividad de la Ley:**

El artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, norma que la ley no tiene efecto retroactivo salvo en materia penal, cuando favorezca al reo. Es por ello que la ley rige a partir de su publicación o cuando ésta lo establezca.

● **No hay delito ni pena sin ley anterior:**

El artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración. No hay prisión por deuda.

²² **Osorio Manuel.** Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires Argentina. 2001. Vigésima Sexta Edición.

● **Inviolabilidad de la Vivienda:**

El artículo 23 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que la vivienda es inviolable, estableciendo que nadie puede penetrar en morada ajena sin permiso de quien la habita, salvo por orden escrita de juez competente en la que se especifique el motivo de la diligencia y nunca antes de las seis ni después de las dieciocho horas; debiéndose realizar tal diligencia en presencia del interesado o de su mandatario.

● **Inviolabilidad de la correspondencia, documentos y libros:**

Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por autoridad competente según la ley. Es importante indicar que es punible revelar el monto de impuestos pagados, utilidades, pérdidas y costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades de las personas. (Base legal: artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

● **Derecho de Petición:**

De acuerdo con el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los habitantes de la República tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y resolverlas. El término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no puede exceder de 30 días. En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas originadas en reparos o ajustes, no se exigirá el pago previo del impuesto por parte del contribuyente.

● **Libre acceso a tribunales y dependencias del Estado:**

De conformidad con el artículo 29 de la Constitución Política de la República de Guatemala, toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley.

● **Publicidad de los actos administrativos:**

Todos los actos de la administración son públicos, en donde los interesados tienen derecho a obtener en cualquier tiempo lo referente a informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten, así como a la exhibición de los expedientes que deseen consultar Base Legal: artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

● **Acceso a archivos y registros estatales:**

El artículo 31 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que toda persona tiene derecho a conocer lo que de ella conste en archivos, ficha u otra forma de registro.

● **Objeto de citaciones:**

El artículo 32 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que no es obligatoria la comparecencia ante autoridad, funcionario o empleado público, si en las citaciones no consta expresamente el objeto de la diligencia.

● **Propiedad Privada:**

La propiedad privada se garantiza como un derecho inherente a la persona humana, de conformidad con lo que establece el artículo 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

● **Derechos inherentes a la persona humana:**

El artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, indica que se consideran nulos ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro

orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza. En donde el interés social prevalece sobre el interés particular.

● **Jerarquía constitucional:**

De acuerdo con el artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Este principio señala que ninguna ley va a ser superior a la Constitución de la República, estableciendo que son nulas las leyes y disposiciones que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación de los tributos.

● **Funciones del Presidente de la República:**

El inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se refiere a la Exoneración de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas, por no cubrir los impuestos dentro del plazo y términos legales.

d) **JERARQUÍA DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO EN GUATEMALA:**

La jerarquía a observar del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, se basa en las siguientes leyes:

a. **Constitución Política de la República.**

El ordenamiento jurídico en general en cuanto a su jerarquía, se encuentra determinado en base a lo que establece el artículo 175 de la Constitución de la República, el cual indica lo siguiente: “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure”²³.

b. **Ley del Organismo Judicial.**

En cuanto a esta ley, el artículo 9 contiene lo relativo a la Supremacía de la Constitución, estableciendo que, “los tribunales de justicia observarán siempre el principio de la jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República sobre cualquier otra ley, o tratado internacional, salvo los tratados o convenciones sobre Derechos Humanos ratificados por Guatemala, que tienen prevalencia sobre el derecho interno. Carecen de validez las disposiciones que contradigan a una norma de jerarquía superior”²⁴.

c. **Código Tributario.**

Este código determina las fuentes y jerarquización del ordenamiento tributario, al indicar en su artículo 2 que, “Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales; 2. Las Leyes, los Tratados y las Convenciones Internacionales que tengan fuerza de ley; 3. Los Reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”²⁵.

Así mismo, es importante observar lo que establece el artículo 239 de la Constitución de la República de Guatemala, el cual se refiere al principio de legalidad, indicando que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado, los cuales deben estar de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, determinando eficientemente las bases de recaudación de los mismos.

²³ **Artículo 175. Jerarquía Constitucional.** Constitución de la República de Guatemala.

²⁴ **Artículo 9. Supremacía de la Constitución.** Decreto 2-89 del Congreso de la República. Ley del Organismo Judicial.

²⁵ **Artículo 2. Fuentes.** Decreto No. 6-91 del Congreso de la República. Código Tributario.

2.8. ASESORÍA TRIBUTARIA:

El papel del consultor tributario se relaciona con la forma en la cual orienta, plantea y recomienda a los clientes, en cuanto a la manera eficiente de declarar y pagar sus impuestos, utilizando para ello los beneficios y ventajas fiscales que las mismas leyes otorgan.

El consultor tributario al prestar esta clase de servicios, orienta adecuadamente a los contribuyentes en cuanto a los controles a establecer, el plazo para la realización de pagos por impuestos, la manera técnica del aprovechamiento de los gastos deducibles, la conveniencia de inscribirse en determinado Régimen de pago y la forma de acreditar impuestos entre sí; lo cual conlleva a la eficiencia en cuanto al registro, cálculo y pago de impuestos en forma eficiente, evitando con ello cualquier tipo de contingencia de tipo tributario ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.8.1. SERVICIOS QUE PRESTAN LOS CONSULTORES TRIBUTARIOS

El consultor tributario brinda a sus clientes diferentes servicios, con los cuales satisface la demanda de los mismos, brindando asesoría en aspectos legales y tributarios de una forma eficiente.

Por consiguiente, el consultor tributario presta diferentes servicios, dentro de los que sobresalen los siguientes:

- a. Planificación Fiscal.
- b. Defensa Fiscal.
- c. Control Interno Tributario.
- d. Auditoría Tributaria.

2.8.2. PLANIFICACIÓN FISCAL

2.8.2.1. ANTECEDENTES:

Los impuestos se han constituido desde hace algún tiempo como algo inevitable para las personas, quienes están obligadas a realizar el pago correspondiente de los mismos. De tal cuenta, los tributos se constituyen en los medios que el Estado utiliza para cobrar a los contribuyentes lo relativo a impuestos, ya sea en forma voluntaria o en forma coercitiva; debido a que dichos tributos se constituyen en ingresos que el fisco recauda para poder cumplir con el fin común.

Es por ello que mediante la realización de una planificación fiscal adecuada, el empresario obtiene ahorros sustanciales en cuanto a obligaciones tributarias se refiere; utilizando para ello mecanismos como el diferimiento del momento en que el pago de impuestos deba hacerse efectivo, pudiendo realizar estos pagos un día antes de su vencimiento, a efecto de poder aprovechar ese dinero en inversiones o en actividades que conlleven la obtención de ganancias y aprovechar al máximo el plazo de los mismos.

2.8.2.2. DEFINICIÓN:

Es el establecimiento anticipado del monto total de impuestos a pagar por parte de los contribuyentes al fisco, durante un período determinado, con el fin de evitar pagar multas, intereses o recargos innecesarios por faltas cometidas en materia tributaria, en donde el principal objetivo de la planificación fiscal es por una parte establecer bases que permitan realizar los pagos a tiempo, evitando con ello incurrir en errores en las declaraciones y pagos de impuestos, por otro lado esta técnica permite reducir al mínimo el impacto impositivo para la empresa, esto significa que por medio de la planificación,

se pretende pagar el menor valor posible de impuestos durante un determinado período, claro está que dentro del marco legal guatemalteco y con el menor riesgo posible.

Esto significa que la planificación fiscal se convierte en una herramienta de gestión muy importante para el manejo económico de cualquier contribuyente y/o agente de retención, porque permite establecer en forma previa la situación tributaria de las empresas para un período determinado, para un nuevo proyecto o bien para un negocio.

Es necesario hacer notar que, para algunos funcionarios y empresarios la planificación fiscal es sinónimo de la manera de cómo no pagar o pagar menos impuestos; sin embargo, no se refiere exactamente a esto, por el contrario, a través de la planificación fiscal se visualizan de manera anticipada las obligaciones fiscales de las empresas, enmarcadas dentro del adecuado y oportuno cumplimiento de las normas tributarias vigentes en el país, complementando ésta con el aprovechamiento de los diferentes escenarios tributarios que permiten optimizar el pago de tributos. Al momento de realizar la planificación fiscal, debe tenerse minucioso cuidado, debido a los cambios permanentes en la legislación tributaria, para no incurrir en algún tipo de irregularidad que provoque a los empresarios riesgos económicos o penales en el cumplimiento de sus obligaciones.

2.8.2.3. OBJETIVOS DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL:

El objetivo del trabajo de planeación fiscal es establecer una situación óptima para el empresario, que le permita dentro del marco absolutamente legal, pagar los impuestos que le corresponden por la cantidad justa. Por consiguiente, la planificación fiscal lleva implícitos diferentes objetivos a tomar en cuenta para su realización:

- a. Medir la incidencia de los impuestos en diferentes situaciones.
- b. Elegir la mejor alternativa que permita la maximización de los resultados de una actividad, después de impuestos.
- c. Considerar y evaluar el momento oportuno en cuanto al pago de impuestos.
- d. Considerar las medidas financieras y legales de la entidad.

2.8.2.4. PRESUPUESTO Y CAPACIDAD ECONÓMICA DE LOS EMPRESARIOS:

Al realizar la planificación fiscal, debe tomarse como punto de partida, los estados financieros actuales de las empresas, los cuales se constituirán como la herramienta indispensable para realizar los presupuestos de los próximos años.

Como punto clave en la planificación fiscal se convierte la capacidad económica de la entidad, sobre todo su liquidez, porque al enfrentarse con impuestos altos derivados de utilidades altas, (pero en ese momento no se cuenta con el efectivo para cubrirlos), provocaría básicamente un desbalance entre diferentes cuentas de los estados financieros, tales como cuentas por cobrar a clientes y cuentas por pagar a terceros a corto plazo, especialmente a proveedores.

2.8.2.5. ELEMENTOS A CONSIDERAR EN LA PLANIFICACIÓN FISCAL:

El proceso de planeación fiscal requiere que el consultor tributario, se encuentre provisto de conocimientos sobre aspectos financieros, contables, fiscales y legales; y en la medida que alguna de las áreas no sea de su especialidad, debe consultar con especialistas en la materia, a manera de ofrecer una asesoría completa y competente al empresario. Debe hacerle ver al contribuyente que su responsabilidad se basa en demostrar los argumentos

en los cuales realiza su planteamiento, dejando claro al empresario que la responsabilidad por la decisión que se tome al final, es únicamente de él.

De tal cuenta, al momento de realizar el proceso de planificación fiscal, es de suma importancia considerar diferentes elementos que contribuyen a su elaboración; dentro de estos elementos se encuentran los siguientes:

- Conocer el tipo de empresa.
- Conocer a la entidad desde el punto de vista operativo.
- Riesgos inherentes a la operación de la entidad.
- Conocimiento de las leyes fiscales y otras leyes conexas.
- Planes del negocio a corto y mediano plazo.
- Monitoreo de los planes, proyecciones y presupuestos de la entidad.

2.8.2.6. EJECUCIÓN Y CONTROL DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL:

Para la ejecución y control de la planificación fiscal, debe basarse en los siguientes aspectos:

a. Cronograma en la realización de pagos y presentación de declaraciones.

Se refiere a la calendarización de las diferentes presentaciones de declaraciones y realización de pago de impuestos de la entidad, con el firme propósito de cumplir a cabalidad con las obligaciones tributarias que afectan a la empresa, pagando en forma oportuna los diferentes impuestos de la entidad, previniendo y evitando con ello incurrir en errores o irregularidades que pueden representar desembolsos innecesarios a la empresa.

b. Presupuesto de pago de impuestos.

Los consultores tributarios que prestan sus servicios para contribuyentes, pueden realizar presupuestos de pago de impuestos, para garantizar el cumplimiento de los mismos a la Administración Tributaria, logrando con ello contar en el momento oportuno con la disponibilidad necesaria que les permita cancelar lo relacionado a cada impuesto.

c. Check List (Chequeo del listado de Obligaciones).

Debe realizarse un seguimiento especial en cuanto al cumplimiento de la presentación y pago de impuestos, verificando la presentación y el pago de las obligaciones tributarias de la empresa en forma oportuna, colocando un chequeo a los impuestos cancelados (según programación) y supervisando los impuestos pendientes de pago, para brindarle el seguimiento adecuado que permita el cumplimiento en tiempo de las obligaciones tributarias de la empresa.

d. Revisión permanente del cumplimiento de las distintas Obligaciones Fiscales a las que está sujeta la empresa.

Debe supervisarse y verificarse el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa oportunamente, evitando con ello incurrir en infracciones de tipo tributario que se conviertan en contingencias para la empresa, ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

e. Medición constante del impacto impositivo en los resultados de las operaciones de las empresas.

Es importante realizar una medición y evaluación del impacto del sistema impositivo tributario en su empresa, por la inestabilidad existente en el Régimen Tributario Guatemalteco, logrando cuantificar los resultados de sus operaciones con los cambios constantes de los tributos, analizando la repercusión de los cambios en las tasas o en el establecimiento de nuevos impuestos para la empresa; determinando los efectos

que conllevan estas modificaciones, tal es el caso de menor rentabilidad, menores ventas, menor liquidez, entre otras.

Para contrarrestar estos efectos, el contribuyente debe utilizar distintas alternativas que permitan minimizar el impacto de las leyes tributarias a las que se encuentra afecta la empresa.

f. Programas de Auditoría por tipo de impuesto.

Deben efectuarse programas que permitan visualizar la calendarización para la presentación y pago de cada tipo de impuesto, en donde se enmarquen los pasos a seguir para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa.

Conforme a este plan de trabajo se puede determinar el seguimiento adecuado en cuanto al pago de retenciones efectuadas, impuestos y declaraciones que la empresa deba presentar ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Este aspecto es más práctico en la actualidad, por el alcance que los contribuyentes poseen en cuanto a la utilización del Sistema BANCASAT, el cual facilita el pago de impuestos, ahorra tiempo y recursos a las empresas. De esta cuenta, estos programas de auditoría por tipo de impuestos conllevan la realización de auditorías tributarias por parte de especialistas en la materia, para que los empresarios se sientan tranquilos y satisfechos que la información que proporcionan a la SAT es confiable y veraz, previniendo con ello la presencia de contingencias fiscales para la entidad.

g. Ajustes, correcciones y rectificaciones, producto de revisiones practicadas.

Es conveniente practicar revisiones continuas que permitan detectar errores que puedan darse en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa, verificando y realizando cruces de información a efecto de comprobar y comparar la información presentada ante la Administración Tributaria.

Si existieran errores en cuanto a pagos menores o de otra índole, pueden rectificarse las declaraciones realizadas, corrigiendo con ello situaciones que permitan el ajuste de impuestos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, al momento de revisiones por auditores tributarios de esta Institución.

2.8.2.7. TIPS DE TIPO EMPRESARIAL:

Dentro de los tips a utilizar por los empresarios para la efectiva realización de la planificación fiscal, se encuentran los siguientes:

- a. Debe determinarse el activo financiero que tenga un trámite fiscal favorable, al momento de invertir sus ahorros.
- b. Determinar el tipo de empresa que origina menores obligaciones tributarias, al crear una.
- c. Analizar la conveniencia de organizar empresas en forma societaria o individual, lo cual determina la cuantía del gravamen del beneficio y en algunos casos la tributación del Impuesto Sobre la Renta.
- d. Aprender a medir el efecto de los impuestos, para tomar decisiones acertadas al respecto.
- e. La planificación fiscal conoce en forma a priori las consecuencias fiscales de las diferentes decisiones tanto individuales como empresariales, para poder actuar de la manera más adecuada posible.
- f. El sistema tributario ofrece ciertas opciones que permiten conocer, saber, cuantificar y comparar la conveniencia de los diferentes regímenes a los que puede inscribirse el contribuyente.

2.8.3. DEFENSA FISCAL

2.8.3.1. DEFINICIÓN:

El procedimiento de defensa fiscal se constituye como un derecho constitucional del contribuyente, al manifestarse en contra de las diferentes resoluciones emitidas por la Administración Tributaria en cuanto a casos de reparos o ajustes, multas y adicionalmente los procedimientos para cumplir con lo que establecen las diferentes leyes tributarias guatemaltecas.

Este servicio se constituye en el análisis exhaustivo de la integración de las leyes fiscales del país, para una defensa apropiada acorde a las circunstancias coyunturales de la política tributaria del Estado, aplicando la objetividad de la ley.

2.8.3.2. FORMAS DE EJERCER EL DERECHO DE DEFENSA:

El derecho de defensa, se constituye conforme a una serie de procedimientos que el contribuyente puede hacer valer para mostrar su inconformidad en cuanto a las actuaciones del fisco, concretamente en cuanto a ajustes o reparos que le sean notificados mediante auditorías de gabinete o de campo que haya efectuado la Administración Tributaria. Este servicio que presta el consultor tributario, se origina por el hecho de la fiscalización que ejerce en forma constante la Superintendencia de Administración Tributaria. No se puede negar que la relación que existe entre el ente fiscalizador y la empresa privada, no siempre es positiva, lo que ocasiona que en determinadas oportunidades el fisco utilice criterios demasiado rigurosos y que en ocasiones se extralimite en la aplicación de la ley, o bien, pueda darse lo contrario, cuando algunos contribuyentes aprovechen esto para no cumplir a cabalidad con sus obligaciones tributarias.

La Superintendencia de Administración Tributaria a través de sus auditores tributarios, realizan revisiones a través de operativos, presencias fiscales o bien por auditorías tributarias, las cuales realizan en sus instalaciones o bien a través de visitas a las oficinas de los contribuyentes; en donde revisan y verifican el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (declaraciones, libros y registros contables del contribuyente, facturas, entre otras), en algunas oportunidades las revisiones son generales, mientras que en otras se basan en impuestos específicos; para determinar diferencias existentes, ya sea en el cálculo, interpretación o forma de presentación, las cuales generan ajustes o diferencias de criterio por la interpretación de las leyes, lo cual debe ser notificado por la entidad fiscalizadora, dando inicio al proceso administrativo y en ocasiones puede llegar al proceso judicial.

El Código Tributario enmarca lo relacionado a las instancias que el contribuyente tiene derecho a seguir en el caso de ajustes, recargos o reparos, los cuales deben observarse cuidadosamente para conocer la forma en la que se va a proceder:

a. Notificaciones.

Se constituyen como el acto formal y solemne, a través del cual la entidad fiscalizadora hace del conocimiento al contribuyente o responsable la providencia o resolución. A partir de este acto, el contribuyente se encuentra en plena aptitud de plantear los medios o recursos que considere convenientes contra la providencia o resolución de defensa que la ley establece.

b. Evacuación de Audiencias y período de presentación de Pruebas.

Se refiere a la oportunidad que se le concede al contribuyente para que manifieste su conformidad o inconformidad con los ajustes que le plantean respecto a uno o varios impuestos. Este procedimiento, consiste en la preparación de memoriales, en los cuales

deben describirse todo lo relacionado a datos generales del contribuyente, mencionar las bases en las cuales basa su actuación y la explicación de los criterios en los cuales efectuó el pago de impuestos que hayan sido objeto de reparos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El artículo 146 del decreto No. 6-91 Código Tributario, establece que la Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos y si procediere, formulará los ajustes que correspondan, los notificará al contribuyente o responsable y precisará los fundamentos de hecho y de derecho. Al notificar al contribuyente o su representante, se le dará Audiencia por treinta días hábiles improrrogables, a efecto de que formule descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

La evacuación de audiencia se concede para que se formulen descargos y se ofrezcan los medios de prueba que justifiquen la oposición y defensa. La evacuación de audiencia debe hacerse dentro del plazo de 30 días hábiles improrrogables, contados a partir del día siguiente al de la notificación; si solo se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por 10 días hábiles improrrogables. Si al evacuar audiencia se solicita apertura a prueba, el período para este efecto se concederá por 10 días hábiles improrrogables, aplicando el mismo procedimiento de 6 días hábiles para su concesión.

Este artículo (No. 146) del Decreto No. 6-91 Código Tributario, establece que si se aceptan las sanciones dadas a conocer en la audiencia (no evacuar la audiencia), las sanciones se reducirán al 25%; si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, sin impugnarlos por medio del recurso de revocatoria, se aplicará una rebaja del 50% de la multa impuesta; y si el contribuyente opta por no impugnar por la vía de lo Contencioso Administrativo se le aplicará una rebaja del 25% de la multa impuesta.

c. Recurso de Revocatoria.

La Superintendencia de Administración Tributaria revisa y analiza la evacuación de audiencia presentada por el contribuyente, emitiendo la resolución correspondiente, la cual debe de llenar los requisitos que establece el código tributario en el artículo No. 150. Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte.

El recurso de revocatoria se interpondrá por escrito por el contribuyente o responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución. Este recurso consiste en la realización de un memorial que contenga la información básica del contribuyente, los antecedentes del caso y la argumentación legal, técnica y de interpretación que se tomaron de base para el pago de los tributos por parte de la empresa. Este recurso debe ser presentado dentro de los diez días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación de la resolución tributaria.

Dentro de las ventajas de presentar el recurso de revocatoria, se pueden mencionar las siguientes:

- a) A través de este recurso se le permite a la Administración Tributaria revisar sus propias resoluciones.
- b) Permite al ente superior jerárquico, la posibilidad de resolver el recurso conforme a justicia, porque puede tomar en cuenta circunstancias que la Administración Tributaria en este caso, no puede examinar.

- c) Este recurso realiza una labor de depuración de los casos, evitando con ello un recargo a las labores que realizan en los Tribunales de Justicia.
- d) Para el contribuyente, si le asiste la razón, será más expedita la justicia administrativa.

Como desventaja, al presentar este Recurso se encuentra la siguiente:

- a) Algunos funcionarios de la Administración Tributaria, consideran que al resolver el recurso, deben darle la razón a la misma, por lo que el contribuyente debe agotar esta fase, a efecto de tener derecho de acudir a los tribunales.

d. Ocurso.

Si la Administración Tributaria deniega el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada, puede ocurrir al Superintendente o Directorio de la Administración Tributaria (según corresponda), dentro del plazo de 3 días hábiles siguientes a la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el recurso de revocatoria, de conformidad con lo que establece el artículo 155 del Decreto No. 6-91 código tributario. Si la Administración Tributaria no resuelve, concediendo o denegando el recurso de revocatoria dentro de los 15 días hábiles siguientes a su interposición, se tendrá por concedido este y deberán elevarse las actuaciones al Superintendente o al Directorio de la SAT según corresponda.

e. Silencio Administrativo.

El artículo No. 157 del Decreto No. 6-91 Código Tributario, establece que transcurrido el plazo de 30 días hábiles contado a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentran en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponda se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria, para el solo efecto de que el interesado pueda interponer el proceso de lo Contencioso Administrativo; es optativo para el interesado interponer el proceso de lo Contencioso Administrativo; en consecuencia, podrá esperar a que se dicte la resolución y luego interponer el proceso de lo contencioso administrativo.

f. Enmienda y Nulidad.

Es procedente en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo, pero no podrá interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición, según corresponda, ni cuando el plazo para interponer estos recursos haya vencido.

g. Proceso de lo Contencioso Administrativo.

El proceso de lo contencioso administrativo, procede contra las resoluciones del recurso de revocatoria dictadas por la Administración Tributaria. El plazo para interponer el recurso es de tres meses contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o reposición y si se declara sin lugar la suspensión provisional de la Corte de Constitucionalidad serán 30 días hábiles.

En la actualidad, la Administración Tributaria, para presentar este recurso, no exige al contribuyente pago previo, ni garantía alguna como ocurría en tiempos pasados; sin embargo, la Administración Tributaria podrá solicitar ante los juzgados de lo económico-coactivo o del orden común, que se dicten las medidas cautelares (medidas de garantía y precautorias) que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco en la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le corresponden.

Para la presentación de este proceso es aplicable lo preceptuado en la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto Número 119-96 en todo lo que se relaciona con el procedimiento y fundamentalmente lo que se encuentra establecido en los artículos 18 y 28 de este cuerpo legal.

Este proceso se presenta en el campo judicial ante la sala segunda y tercera del tribunal de lo contencioso administrativo en la ciudad Capital, por lo que es necesario auxiliarse por medio de un abogado, de conformidad con lo que establece el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Así mismo lo que establece en sus aspectos generales la Ley del Organismo Judicial específicamente en el artículo 197, el cual establece que “Las demandas, peticiones y memoriales que se presenten a los tribunales de justicia deberán ser respaldados con la firma y sello de abogado colegiado, y sin ese requisito no se dará curso a ninguna gestión. El abogado es responsable del fondo y de la forma de los escritos que autorice con su firma....”.²⁶

Por consiguiente, el proceso de lo contencioso administrativo en materia tributaria se rige por el Código Tributario en lo referente a los artículos comprendidos del 161 al 171; en cuanto a su presentación y formalidad a través del Decreto No. 119-96 Ley de lo Contencioso Administrativo; y en su sustanciación se rige a través del Código Procesal Civil y Mercantil.

h. Procedimiento Económico Coactivo.

El procedimiento económico coactivo, se encuentra establecido en el artículo 171 del decreto No. 6-91 código tributario, el cual se constituye como el medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios y tiene como características propias: brevedad, oficiosidad y especialidad.

El artículo 172 de este cuerpo legal, indica que “solamente en virtud de título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles, procederá la ejecución económica coactiva”.

Constituyen título ejecutivo los documentos siguientes:

- 1) Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo.
- 2) Contrato o convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse.
- 3) Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente.
- 4) Toda clase de documentos referentes a deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.

2.8.4. CONTROL INTERNO TRIBUTARIO

2.8.4.1. DEFINICIÓN:

Conjunto de procedimientos establecidos en una empresa para facilitar el cumplimiento óptimo y oportuno de sus obligaciones tributarias y minimizar todo riesgo de infracciones, delitos y sanciones.

²⁶ **Artículo 197** Actuación de los abogados. Decreto No. 2-89. Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República de Guatemala.

El control interno tributario se refiere a los procedimientos a seguir para el cálculo exacto de impuestos de las empresas, constituyéndose en una herramienta importante para estas entidades porque les ayuda a tributar lo que por ley les corresponde pagar, en donde pueden aprovechar los beneficios fiscales contenidos en las leyes tributarias del país.

Este tipo de controles minimiza el riesgo de incurrir en infracciones tributarias, las cuales generan multas, recargos e intereses; constituyéndose en procedimientos que brindan confianza y tranquilidad a los contribuyentes, en cuanto al pago de impuestos se refiere. Dentro de los principales aspectos a considerar para el establecimiento de un adecuado control interno tributario, se encuentran:

- Realizar diagnóstico de la situación fiscal de la empresa, observando para ello los siguientes aspectos:
 - a) Revisar los antecedentes de la entidad.
 - b) Verificar la existencia de escritura de constitución y sus modificaciones (cuando corresponda).
 - c) Verificar la existencia de las diferentes patentes:
 - ✓ Patente de comercio de empresa
 - ✓ Patente de comercio de sociedad
 - ✓ Patentes de comercio de sucursales y agencias.
 - d) Revisar formularios de inscripción de la matriz y de las sucursales en la SAT (cuando corresponda).
 - e) Formularios de inscripción en el Registro Mercantil de la matriz y subsidiarias (cuando corresponda).
 - f) Inscripción en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
 - g) Avisos de cambio de contador, de dirección, de período fiscal y de representante legal.
 - h) Verificar los formularios de autorización de facturas, facturas especiales, notas de débito y de crédito.
 - i) Revisión de la autorización y habilitación de libros contables.
 - j) Revisión de la autorización de libros de salarios o de planillas del IGSS.
 - k) Actualización de libros contables, de salarios, entre otros.
 - l) Verificar la autorización de máquinas o cajas registradoras.
 - m)Otros.
- Listado de las obligaciones tributarias que cada ley impone a la empresa, describiendo las sanciones en caso de incumplimiento.
- Elaborar un calendario fiscal especial para la empresa, según su actividad. Deberá contener las obligaciones mensuales, trimestrales y anuales.
- Diseñar un cuestionario de control interno específico para cada área de riesgo.
- Información constante referente a las constantes modificaciones de las leyes tributarias.
- Verificación de la documentación de soporte y revisión del cumplimiento de los requisitos tributarios.
- Revisión de los diferentes formularios de pago y declaración de impuestos, elaborados por otra persona o departamento.
- Poseer un adecuado archivo de documentación.
- Revisar si las facturas de ventas o ingresos cumplen con los requerimientos exigidos por las leyes tributarias.
- Preparar Estados Financieros mensuales para evaluar el impacto de los impuestos en el período fiscal.

- Capacitación constante del personal que se encuentra involucrado en los procedimientos de cálculo y registro de aspectos tributarios.

2.8.5. AUDITORÍA TRIBUTARIA

2.8.5.1. DEFINICIÓN:

Es un examen general y crítico realizado en base a procedimientos y técnicas sobre las operaciones, estados contables y demás documentos sustentatorios de carácter comercial, para determinar si la empresa evaluada ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias sustanciales y formales, partiendo de la verificación de la base imponible de las mismas.

2.8.5.2. OBJETIVO DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA:

El objetivo de la auditoría tributaria es el de identificar la existencia de contingencias y valorar su importancia económica, a partir de una evaluación de cumplimiento de las diversas obligaciones tributarias.

El Informe de la Auditoría tributaria tiene la siguiente utilidad:

- Formar una opinión en cuanto a la situación tributaria de la empresa, la determinación de su base imponible y deuda tributaria de acuerdo a las leyes vigentes en el espacio y tiempo.
- Hacer un juicio en cuanto a la situación real de sus libros contables, registros, documentos y operaciones, declaraciones juradas y cumplimiento de obligaciones formales dadas por leyes específicas.
- Obtener una evaluación crítica del pasado lo que permitirá subsanar las deficiencias, y asesoramiento útil para el futuro a través de sugerencias constructivas.

CAPITULO III

ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

La investigación de campo se realizó en la cabecera departamental de la ciudad de Quetzaltenango, efectuándose entrevistas a una muestra del total de directores de despachos profesionales o firmas de auditoría (26), muestra al total de consultores tributarios (24) que laboran en firmas de auditoría y una muestra de los propietarios de empresas medianas (53).

3.1. DIRECTORES DE DESPACHOS PROFESIONALES DE AUDITORÍA

Con relación a los resultados de la encuesta dirigida a 26 directores de despachos profesionales de auditoría en relación al rol del consultor tributario en los mismos, se determinaron los siguientes aspectos:

Al examinar la información contenida en las boletas se pudo determinar que la mayor parte de despachos profesionales de auditoría o firmas de auditoría de la ciudad de Quetzaltenango, se encuentran constituidas en forma Individual, las cuales se organizan como oficinas de auditores quienes ejercen la profesión en forma liberal, y cuentan con colaboradores o asistentes, con los que conjuntamente realizan los servicios que ofrecen en el despacho, supervisados desde luego por el Director o por el Auditor Senior. Algunos despachos de auditoría, le agregan al nombre comercial los apellidos del auditor titular seguido por la terminación “& Asociados”, aunque estos no se encuentren conformados como sociedades, sino únicamente prestan sus servicios en forma individual; en donde una minoría de despachos se encuentra conformada en forma de sociedad.

Cuadro No. 1.

CONSTITUCIÓN Y RECURSO HUMANO DE LOS DESPACHOS PROFESIONALES DE AUDITORÍA DE QUETZALTENANGO

Octubre de 2005.

Forma de Constitución de los Despachos			Cantidad de Recurso Humano de los Despachos		
Individual	23	88%	De 1 a 3	17	65%
Sociedad	3	12%	De 4 a 6	6	23%
			De 7 a 9	2	8%
			Más de 9	1	4%
Total	26	100%	Total	26	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 1 y 2. Anexo I).

La mayor parte de los despachos de auditoría de la ciudad de Quetzaltenango, son relativamente pequeños en comparación con despachos o firmas de la ciudad Capital y con las extranjeras (con representación); debido a que dentro de su recurso humano ocupan de 1 a 3 personas; sin embargo, existe una minoría de despachos; que cuentan con mayor cantidad de personal a su cargo, siendo esto importante para la prestación eficiente de servicios a los clientes.

En su mayoría, los despachos de auditoría, cuentan con personal que posee el nivel de diversificado (peritos contadores), los cuales se encuentran representados por personal que en su mayoría posee cursos cerrados en la licenciatura de auditoría, estas personas ejercen el papel de colaboradores o asistentes de auditoría; y por contadores públicos y auditores

quienes son los propietarios y directores de sus despachos, siendo ellos quienes revisan y supervisan el trabajo realizado por sus asistentes; mientras que una minoría posee el grado académico de maestría, que en su mayoría, se encuentran con cursos cerrados en diferentes maestrías. Es indudable que el servicio de consultoría tributaria es muy importante para todas las empresas, debido a las constantes revisiones que realiza el ente fiscalizador, a efecto de verificar el cumplimiento eficiente de las obligaciones tributarias de estas entidades.

En tal sentido, los contribuyentes pueden requerir los servicios de consultores tributarios que ofrecen sus servicios en forma dependiente (como personal de una compañía o en despachos de auditoría), en forma independiente (con su despacho), con el propósito de cumplir a cabalidad con los aspectos tributarios a los que se encuentra afecto y así evitar la presencia de contingencias de este tipo. Este servicio de consultoría tributaria lo ofrecen profesionales entre los cuales se pueden mencionar a los abogados, contadores públicos y auditores, administradores de empresas, entre otros y en algunos casos estos servicios los ofrecen los peritos contadores; siendo importante la presencia de un especialista en materia tributaria, con el fin que el contribuyente pueda beneficiarse a través de un servicio de calidad que se traduzca en un factor de confianza y tranquilidad al momento de las revisiones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria. Con relación al servicio de consultoría tributaria prestado por los despachos de auditoría, es importante mencionar que en su mayoría los despachos cuentan con consultores tributarios, quienes en su mayoría poseen el grado académico de licenciados, los cuales poseen experiencia en cuanto a servicios de asesoría fiscal a los contribuyentes, ante ajustes que imponga la Superintendencia de Administración Tributaria a las empresas; por tal motivo, es conveniente que los consultores tributarios posean conocimientos, habilidades y experiencia en materia tributaria, a efecto de combinar ambos aspectos para ofrecer servicios adecuados a sus clientes.

Los despachos de auditoría prestan sus servicios con esmero e integridad, poniendo a disposición de sus clientes, toda su capacidad, habilidad, atención, experiencia, conocimientos, el cuidado y diligencia necesarios para cumplir eficientemente con sus servicios en el ejercicio profesional. Estos despachos de auditoría de la ciudad de Quetzaltenango, ofrecen servicios eficientes a sus clientes, con el fin de orientarlos adecuadamente para la consecución de sus fines; esto conlleva a que los despachos ofrecen servicios de calidad, a efecto de competir con despachos o firmas de auditoría de la ciudad Capital y con despachos internacionales (con representación), buscando en primer lugar, la conservación de su mercado de trabajo, para luego tener mayor cobertura a nivel nacional y ofrecer sus servicios en el ámbito internacional. Al hablar de globalización, es importante mencionar que los despachos de auditoría deben ofrecer todos los servicios que sus clientes requieran (que estén dentro de su campo, o bien contratar la ayuda de especialistas en otros campos), para ofrecer servicios eficientes, lo cual se traduce en mayor aceptación de sus clientes y sobre todo evitar ser desplazados por otros despachos o firmas, ya sea de la ciudad Capital o por despachos extranjeros. Por esta razón es conveniente que el recurso humano de estos despachos tenga una mejor preparación en diferentes especialidades para ofrecer servicios eficientes a los clientes.

Dentro de los servicios que los despachos de auditoría ofrecen, predomina la realización de diferentes tipos de auditoría, para evaluar la situación financiera de la empresa y el cumplimiento efectivo de sus operaciones para la consecución de sus fines; el servicio de asesoría, para orientar convenientemente a sus clientes en diferentes áreas, para maximizar sus recursos y minimizar sus costos, logrando con ello la eficiencia, eficacia y efectividad en las

operaciones de las empresas; consultoría tributaria, porque a los clientes les preocupa tener que desembolsar efectivo por concepto de multas, intereses o recargos, por infracciones o errores en sus controles, declaraciones y documentación presentada ante la Superintendencia de Administración Tributaria, las cuales se pueden prevenir a efecto de minimizar las contingencias de tipo fiscal para las entidades; organización y sistematización contable, a efecto que los registros contables de los clientes contengan información veraz y oportuna, que contribuyan a la toma de decisiones adecuada para el funcionamiento de la empresa. Sin embargo, una mínima parte de los clientes requieren de los despachos, servicios de planificación fiscal, actualización contable y tributaria, lo cual representa que la mayoría de contribuyentes no se preocupa por prevenir contingencias fiscales (actitud proactiva), sino más bien se preocupan por solventar sus problemas fiscales al momento de ser detectados por SAT. En estas circunstancias, es importante la participación del consultor tributario en la prestación de servicios de calidad a sus clientes, asesorando convenientemente a los mismos para evitar incurrir en infracciones tributarias lo cual puede provocar pagos innecesarios por concepto de ajustes, multas y recargos por el manejo inadecuado de los tributos a los cuales se encuentran afectas las empresas.

Como se ha mencionado, la preparación del recurso humano de los despachos es importante para competir con otros despachos de auditoría, porque la mayor parte de directores de despachos mencionaron que los clientes requieren servicios que actualmente no ofrecen con frecuencia; dentro de estos servicios, la moda se concentra en el servicio de certificación y auditoría ISO (Organización Internacional de estandarización), esto debido a que actualmente en Quetzaltenango existen muy pocas empresas que han sido certificadas con estas normas de calidad, constituyéndose en un desembolso bastante oneroso en cuanto al pago de honorarios de profesionales de otros Países, especialmente de Costa Rica; mientras que las empresas que no poseen esta certificación, no se han preocupado por alcanzar este tipo de normas para que sus productos sean aceptados en el mercado internacional. Otro servicio que no se presta con frecuencia es el de fusión de empresas, debido a que la mayor parte de empresas no quieren asociarse o fusionarse con otras, y las que si quieren fusionarse (bancos), recurren a despachos internacionales, porque desconfían del servicio que ofrecen los despachos locales, discriminando con esto, el profesionalismo y la especialidad del recurso humano de estas Firmas, confiando más en este tipo de firmas o despachos que únicamente poseen representación en el País, en donde los profesionales que conforman estas firmas, son guatemaltecos, los cuales dependen de la asesoría brindada en el extranjero por los departamentos con que cuenta la firma.

Además, otro servicio que no se requiere con frecuencia es el de dolarización, porque el País únicamente contempla la libre negociación de divisas y no la dolarización oficial, la cual se refiere a la adopción de la moneda de otro país como moneda de curso legal, lo cual implica la sustitución de la moneda nacional, el abandono de la política monetaria y la obligatoriedad que todas las operaciones financieras deben ser expresadas en dólares, lo que en Guatemala no se ha dado; el Servicio de prevención contra el lavado de dinero u otros activos no había sido requerido con frecuencia, aunque actualmente las entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos obligan a llevar controles que detecten tal situación en los Bancos, Cooperativas de Ahorro y Crédito, entre otras. Asimismo otros servicios como la reingeniería, planes estratégicos, precalificados, certificación patrimonial, registro de marcas y patentes, no son requeridos con frecuencia, porque la mayor parte de empresas recurren a despachos de la ciudad Capital; siendo importante desde luego poseer la preparación suficiente para ofrecer este tipo de servicios en cualquier momento que le sea requerido.

La mayor parte de los despachos de auditoría efectúan control de calidad de los servicios que ofrecen a sus clientes, siendo el director en la mayoría de los casos quien realiza esta supervisión del control óptimo de los servicios, mientras que una minoría realiza este control a través del auditor Senior de los despachos de auditoría, quienes cuentan con un número mayor de colaboradores. Este control de calidad no se compara con los controles de despachos nacionales o extranjeros que cuentan con un departamento específico para su realización.

El control de calidad de los servicios se realiza con el fin de obtener mayor aceptación en cuanto al requerimiento de servicios por parte de sus clientes, debido a que los empresarios necesitan de la asesoría y orientación adecuada que permita obtener la mayor eficiencia en sus operaciones, maximizando sus recursos y minimizando sus costos y gastos.

Por la eficiencia de los servicios que ofrecen los despachos a sus clientes, la mayor parte de estos, ha incrementado el número de usuarios que requieren de sus servicios, concentrándose la moda en el aumento de usuarios comprendidos del 1 al 5% en los nueve meses del año 2005, representando un beneficio para los despachos porque incrementan sus servicios y por ende asesoran eficientemente a sus clientes, quienes buscan la calidad de los mismos. Actualmente, para los despachos es conveniente mantener satisfecha a su clientela, con los servicios que ofrecen, porque no solo aumenta la imagen de los mismos, sino que se incrementa el número de usuarios que requieren de servicios de los despachos. Además, algunos despachos de auditoría se encuentran satisfechos porque sus usuarios han aumentado entre el 6 al 15% de los mismos, manifestándose este incremento por los requerimientos que realizan los clientes en cuanto a servicios de asesoría y consultoría de tipo tributario, por las constantes revisiones que realizan los auditores tributarios de la SAT a las empresas.

Anteriormente, la mentalidad de los representantes de despachos de auditoría, consistía en esperar que los clientes llegaran a sus oficinas a requerirles servicios, pero este procedimiento ha cambiado en la actualidad, porque estos directores mercadean sus servicios, ofreciendo diferentes trabajos profesionales para el empresario, cobrando en relación a su experiencia, conocimientos y por la calidad de los servicios que ofrecen, para lograr mayor aceptación por parte de los clientes.

En la mayoría de despachos de la ciudad de Quetzaltenango, no se han cambiado usuarios a otras firmas. Sin embargo en una mínima parte de los mismos si han sufrido bajas de usuarios durante los nueve meses del año 2005; indicando que el cambio de usuarios oscila entre el 1 al 5%; considerándose un porcentaje bastante bajo comparado con la clientela que se ha incorporado a estos despachos.

En oportunidades los clientes se dejan llevar por los costos que representa contratar servicios profesionales de estos despachos, prefiriendo en algunos casos contratar los servicios de personas que no poseen ni los conocimientos ni la experiencia necesaria para prestarles servicios eficientes, únicamente porque cobran mínimas cantidades, pero no evalúan las consecuencias que puede ocasionarles una mala asesoría, convirtiéndose en contingencias fiscales ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Por tal situación, es importante que los empresarios analicen las ofertas por servicios de los diferentes profesionales, tomando en cuenta la experiencia y especialidad de los mismos, evaluando las diferentes alternativas que ofrecen y la especialidad en cada área de trabajo, con el propósito de ser bien asesorados por especialistas en la materia, evitando con ello riesgos que se traducen en gastos innecesarios y la pérdida de credibilidad y confianza en la imagen de las empresas ante sus clientes.

El rol del consultor tributario en despachos profesionales de auditoría es el de asesor especializado en impuestos que realiza diferentes funciones o servicios, predominando el servicio de defensa fiscal, dejando en segundo plano los servicios de planificación fiscal, control interno tributario y auditoría tributaria.

3.2. CONSULTORES TRIBUTARIOS

De acuerdo con los resultados de la encuesta dirigida a 24 consultores tributarios que prestan sus servicios en despachos profesionales de auditoría con relación al rol del consultor tributario en los mismos, se determinaron los siguientes aspectos:

En vista de los constantes operativos, presencias y auditorías fiscales por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, los contribuyentes requieren de la asesoría del consultor tributario, quien se encarga de prestar servicios de calidad en materia tributaria con el fin de minimizar o desvanecer los ajustes determinados por este ente fiscalizador.

En los despachos de auditoría, la participación del consultor tributario es muy importante y necesaria, porque permite ofrecer servicios eficientes en aspectos tributarios a sus clientes, combinando experiencia y conocimientos para asesorar convenientemente a los clientes, ya sea en defensa fiscal, planificación, asesoría, control interno tributario, entre otros. La mayor parte de consultores tributarios entrevistados, manifiesta que la participación de este tipo de especialistas en materia tributaria en despachos de auditoría es buena, porque permite asesorar convenientemente a sus clientes para minimizar los riesgos por infracciones en las que puedan incurrir; mientras que una minoría indica que la participación de estos profesionales es excelente y regular; esto debido a que en nuestro medio esta especialidad apenas comienza a tener auge, debido a que algunos empresarios desconocen este tipo de servicios que se ofrecen en despachos de auditoría.

Cuadro No. 2.
GRADO ACADÉMICO DEL CONSULTOR TRIBUTARIO
Quetzaltenango, Octubre de 2005.

Grado de especialización que debe poseer el Consultor Tributario			Nivel de egreso de los Consultores Tributarios de las Universidades		
Doctorado	4	17%	Excelente	6	25%
Maestría	14	58%	Bueno	13	54%
Licenciatura	6	25%	Regular	3	13%
			Deficiente	1	4%
			NR	1	4%
Total	24	100%	Total	24	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 4 y 10. Anexo II).

En virtud del papel que desempeña el consultor tributario en los despachos de auditoría, es necesario que posean una excelente preparación profesional, combinando experiencia, habilidades y conocimientos en la prestación de servicios a sus clientes. Por esta razón, la moda concentra lo referente a que el grado académico que debe poseer el consultor tributario es el de maestría en esta disciplina, para asesorar convenientemente a sus clientes; mientras que una menor parte de consultores, maneja la idea que estos profesionales deben poseer el

grado académico de licenciatura, manifestando que con la experiencia es suficiente para ofrecer este tipo de servicios a sus clientes y otros indican que el grado que deben poseer estos profesionales es el de doctorado, para ello debe implementarse en Quetzaltenango un doctorado en derecho tributario, debido a las exigencias y a la presencia constante de la SAT en las empresas, para asesorar convenientemente a los contribuyentes y que se observe la debida justicia tributaria en todos los casos de tipo fiscal.

Por otra parte, en Quetzaltenango se imparte desde hace aproximadamente cinco años en el Centro Universitario de Occidente la maestría en Consultoría Tributaria, indicando la mayor parte de consultores entrevistados que el nivel de egreso o de salida de estos especialistas en materia tributaria es bueno, porque existen maestros especializados y comparten conocimientos con profesionales de otras disciplinas y porque sus conocimientos beneficiarán a sus clientes, al asesorarlos convenientemente al realizar asesorías, consultorías, defensas fiscales o bien para prevenir la existencia de contingencias ante el ente fiscalizador. Una mínima parte de estos consultores de despachos, manifiesta que el nivel de egreso es deficiente, porque los catedráticos que imparten estas maestrías no poseen la especialización y experiencia necesarias en cada materia, de las que se imparten en este Centro de Estudios. No cabe duda que al existir alternativas de estudio de postgrado para los profesionales, se convierten en oportunidades para afianzar sus conocimientos, los cuales pondrán en práctica al momento de desarrollar su ejercicio profesional con sus clientes y para obtener un mayor grado académico, lo cual le hace mucha falta al País, porque únicamente y a través del esfuerzo y capacidad de las personas que quieren superarse, se podrá dar el cambio que el País necesita para salir del atraso en el que se encuentra.

Dentro de los servicios de consultoría tributaria que los clientes requieren con frecuencia, predomina en la mayoría de los despachos el servicio de defensa fiscal, esto es comprensible debido a las constantes revisiones que realiza el ente fiscalizador. Por tal situación a los contribuyentes les interesa contar con registros, procedimientos y controles eficientes en materia tributaria. En menor escala solicitan los clientes el servicio de planificación fiscal y el establecimiento de controles internos tributarios en las empresas, los cuales se convierten en herramientas indispensables para llevar un control adecuado en cuanto al cálculo, presentación y pago de impuestos.

Los resultados anteriores reflejan la ideología de los empresarios, quienes no piensan prevenir contingencias fiscales ante la SAT, sino más bien se preocupan al momento que este ente fiscalizador determina ajustes a las empresas, y en oportunidades solicitan los servicios de especialistas, cuando es demasiado tarde y únicamente se puede minimizar el pago de multas a desembolsar por parte de la empresa.

Por otra parte, dentro de los servicios que requieren los clientes que los despachos no realizan con frecuencia se encuentran concentrados en su mayoría el servicio de certificación y auditoría ISO, dolarización, prevención contra el lavado de dinero y fusión de empresas; debido a que los clientes contratan estos servicios a despachos de la ciudad Capital o despachos extranjeros; mientras que una minoría de estos consultores manifiesta que dentro de otros servicios se encuentran los programas de computación (software), marcas y patentes, y precalificados.

Derivado de los servicios que ofrecen los especialistas en consultoría tributaria, los clientes acuden en mayor proporción a sus despachos con el fin de asesorarse convenientemente en aspectos fiscales para evitar contingencias en el futuro. La totalidad de consultores tributarios

coincide en que la asesoría que ofrecen estos especialistas a los contribuyentes, generan ventajas a los mismos, porque a través del servicio eficiente, se pueden prevenir contingencias fiscales, se pueden aprovechar las distintas ventajas y beneficios fiscales que la legislación tributaria nacional contiene, y se puede realizar el proceso de defensa fiscal ante la Superintendencia de Administración Tributaria para la minimización o el desvanecimiento de cantidades referentes a ajustes, multas y recargos por infracciones tributarias.

Dentro de las ventajas que generan los servicios prestados por consultores tributarios a los clientes, la mayor parte se concentra en la defensa fiscal especializada, que conlleva la presentación de evacuaciones de audiencias y las impugnaciones mediante recursos ante la SAT en forma adecuada, a efecto que procedan y se logre reducir, anular o desvanecer lo actuado por este ente fiscalizador; mayor certeza en impuestos, para que el contribuyente pague lo que por ley le corresponde pagar; asesoría eficiente, para orientar adecuadamente a los contribuyentes en la realización y revisión de las distintas declaraciones por pago de impuestos, así como la verificación de la documentación de respaldo de las operaciones de la empresa y confrontarla con las cantidades presentadas en las declaraciones de impuestos.

Ahora bien, con relación a los beneficios que conlleva ser un especialista en consultoría tributaria, la mayor parte de consultores coincide en que sobresale lo referente a la captación y aceptación de clientes por la forma eficiente en que presta sus servicios, la obtención de una mayor preparación en impuestos por la exigencia constante de justicia tributaria para sus clientes, lo cual representa mejores ingresos al consultor tributario en la prestación de servicios a sus clientes.

El nivel de cultura tributaria de los contribuyentes ha mejorado en la actualidad, contribuyendo con el pago de sus impuestos en forma oportuna al Fisco, lo cual representa un avance para la ciudad en este concepto, porque se ha aumentado la recaudación de impuestos a nivel nacional; aunado a esto, se encuentra la intensificación de revisiones y auditorías por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria a los contribuyentes. De esta cuenta, los contribuyentes requieren constantemente los servicios de consultores tributarios para que los asesoren convenientemente, evitando con ello, incurrir en errores, faltas u omisiones que pueden traducirse en contingencias fiscales para las empresas, que de no recibir asesoría eficiente, puede provocar desembolsos innecesarios para el pago de multas, intereses y recargos. A raíz de esto, los especialistas en consultoría tributaria manifiestan que los servicios que ofrecen a sus clientes, en su mayor parte se prestan en forma continua, con el fin de asesorar y orientar convenientemente a sus clientes en cuanto a asesoría fiscal, planificación fiscal, defensa fiscal, entre otros; mientras que algunos consultores tributarios indican que ofrecen servicios en forma eventual, es decir, cuando el contribuyente lo requiera. Sin embargo, la minoría indica que ofrece servicios de consultoría en forma mensual, semestral o anual a los contribuyentes, generalmente al momento de realizar el cierre del ejercicio fiscal.

De acuerdo a los servicios de consultoría que ofrecen los despachos de auditoría, la mayor parte de consultores manifiesta que se han incorporado nuevos usuarios al despacho entre los meses de enero a septiembre del año 2005, indicando que este incremento se concentra en la moda que oscila entre el 1 al 5% de usuarios, debido a que sus requerimientos se satisfacen en un alto porcentaje con la prestación de servicios; sin embargo, aunque en menor escala, también se han incrementado usuarios a los despachos en un porcentaje del 6 al 35%.

En cuanto al cálculo de honorarios profesionales por los servicios que prestan los consultores tributarios, la mayor parte de estos profesionales indica que no existe ningún procedimiento específico para su cálculo, argumentando que cada profesional cobra conforme a su criterio, porque no existe una tasa, porcentaje o arancel específico uniforme para el cobro por servicios prestados. Por esta razón, el procedimiento que utilizan los consultores tributarios para el cálculo de sus honorarios profesionales, se concentra en su mayoría en base a la multa para el cobro de sus servicios, esto se refiere al cálculo de determinado porcentaje (según su criterio) el cual oscila en algunos casos entre el 5 al 25% del valor de la multa establecida en un principio por la SAT; sin embargo, un número reducido de consultores, calcula sus honorarios por el tiempo que implica la prestación del servicio.

El consultor tributario como parte del recurso humano de los despachos profesionales de auditoría es muy importante, porque representa un bastión indispensable dentro de la organización, para ofrecer servicios de calidad en materia tributaria.

De tal cuenta, en su mayoría, los consultores tributarios consideran que el rol que desempeña este especialista en materia tributaria es el de un asesor especializado, el cual se dedica a orientar a los clientes para que establezcan y/o mejoren sus controles de impuestos, realizando diferentes procedimientos tales como: planificación fiscal, controles internos tributarios, check list, auditoría por tipo de impuestos, defensa fiscal, aprovechamiento de beneficios e incentivos fiscales, evaluación de los regímenes que le convienen a la empresa para el pago de impuestos en menores cantidades (forma técnica), entre otros; debiendo estar actualizado en cuanto a los diferentes cambios o reformas que sufre el Régimen Tributario Guatemalteco; en menor escala realiza el papel de consultor y analista de impuestos.

Cuadro No. 3
FUNCIONES DEL CONSULTOR TRIBUTARIO EN DESPACHOS AUDITORÍA
DE QUETZALTENANGO
Octubre de 2005.

Funciones o servicios que realiza el Consultor Tributario en Despachos		
RESPUESTAS	No.	%
Planificación Fiscal	6	25%
Control Interno Tributario	5	21%
Defensa Fiscal	10	42%
Auditoría Tributaria	3	12%
Total	24	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 15. Anexo II).

La mayor parte de consultores tributarios considera que la función o servicio principal que realiza en los despachos de auditoría es el de defensa fiscal, lo que le permite realizar actuaciones ante la SAT, con el fin de desvanecer ajustes impuestos por este ente fiscalizador y realizar un procedimiento correctivo de aquellos errores o desviaciones contenidos en el cálculo, presentación y pago de los impuestos por parte de los contribuyentes; en menor escala realizan la función de planificadores fiscales, establecimiento de controles internos tributarios y el de auditoría tributaria a las empresas.

3.3. EMPRESARIOS:

Con relación a los resultados de la encuesta dirigida a 53 propietarios de empresas medianas en cuanto al rol del Consultor Tributario en los mismos, se determinaron los siguientes aspectos:

En la mayor parte de empresas medianas ubicadas en la cabecera departamental de la ciudad de Quetzaltenango, se observa que debido a la idiosincrasia imperante en estos empresarios, la mayoría no requiere los servicios de asesoría, auditoría, defensa fiscal, entre otros, en forma preventiva, más bien contrata estos servicios al momento que la entidad fiscalizadora les ha efectuado ajustes por infracciones tributarias; y en algunos casos requieren estos servicios a sus contadores de planta o bien a contadores que laboran en forma independiente en sus oficinas contables, con el fin de ahorrarse dinero (según ellos), pero es necesario que estas personas evalúen la calidad y experiencia en los servicios que ofrecen en despachos de auditoría específicamente los consultores tributarios, con el fin de evitarse contingencias de tipo tributario que puedan provocar desembolsos innecesarios por pago de multas y recargos, al no tener una asesoría eficiente de estos profesionales.

Al mencionar esto, no se está menospreciando a ninguna profesión, únicamente se dan a conocer las ventajas que obtiene el empresario al asesorarse a través de consultores tributarios que laboran en despachos de auditoría; esto debido a los constantes cambios del Régimen Tributario (porque las autoridades necesitan obtener mayores ingresos por este concepto), y a la interpretación adecuada de lo que establece la legislación guatemalteca. Sin embargo, los empresarios que desean que sus controles y procedimientos para el cálculo de sus impuestos sean eficientes, deben requerir los servicios de consultores tributarios, quienes realizan planificaciones, análisis y defensa fiscal cuando corresponda, a efecto de brindar un servicio de calidad a sus clientes. La mayor parte de empresarios ha requerido servicios de despachos de auditoría para prevenir contingencias tributarias ante la Superintendencia de Administración Tributaria y para el adecuado funcionamiento de sus actividades.

Cuadro No. 4.

SERVICIOS QUE REQUIEREN LOS EMPRESARIOS DE DESPACHOS DE AUDITORÍA Quetzaltenango, Octubre de 2005.

Ha requerido Servicios de Despachos de Auditoría			Servicios que requieren los empresarios de Despachos de Auditoría		
SI	41	77%	Asesoría	36	44%
NO	12	23%	Auditoría	21	26%
			Organización y Sist. Contable	10	12%
			Defensa Fiscal	7	8%
			Consultoría	3	4%
			NR	5	6%
Total	53	100%	Total	82	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 1 y 2. Anexo III).

Dentro de los servicios que predominan en cuanto al requerimiento de los clientes de los despachos de auditoría, el servicio que tiene mayor aceptación de los empresarios es el de

asesoría, esto porque los empresarios necesitan llevar controles adecuados y eficientes de sus operaciones para el buen manejo de su contabilidad; en menor proporción requieren los servicios de auditoría y organización y sistematización contable, esto se basa en la idiosincrasia de los empresarios, porque ellos no evalúan la importancia que conllevan las auditorías de cualquier tipo, sino que únicamente se dedican a llevar controles conforme a la experiencia de sus propietarios, adoleciendo algunas veces de técnicas y procedimientos que les permitan obtener la máxima eficiencia y eficacia de sus recursos. Una minoría de estas empresas solicita el servicio de defensa fiscal y consultoría al momento que la SAT realiza ajustes o multa a los empresarios, por omisiones, errores o bien por otras causas; situación esta que se manifiesta al observar que la mayor parte de empresarios no enfatiza su visión en la prevención de errores, sino más bien en la curación de los mismos, mediante la participación del recurso humano del despacho, quien se encarga de reducir o desvanecer ajustes establecidos por la SAT a las empresas.

Con relación a las constantes revisiones del ente fiscalizador a los contribuyentes, estos han requerido con mayor frecuencia los servicios de los despachos de auditoría en forma eventual, al momento que necesitan la participación de profesionales en la materia; requiriendo en menor escala la prestación de servicios en forma mensual y trimestral, para revisiones y planificaciones fiscales; mientras que en menor proporción requieren servicios de despachos en forma semestral y anual. A raíz de esto, es aconsejable que los empresarios realicen revisiones constantes a sus controles, procedimientos, cálculos y presentación de impuestos, para evitar contingencias de cualquier tipo y así lograr maximizar su rentabilidad y minimizar sus costos.

La planificación fiscal es muy importante para todas las empresas, porque les permite programar los impuestos a pagar por los contribuyentes; constituyéndose en una herramienta indispensable para toda empresa, para la presentación y pago de sus impuestos en forma oportuna. La mayoría de las empresas medianas de Quetzaltenango, realizan planificación fiscal de impuestos, para realizar los pagos en tiempo a la Administración Tributaria, y con ello evitar contingencias de tipo fiscal que puedan darse en el futuro.

Es evidente que la planificación fiscal de las empresas la realizan en la mayor parte de los casos los contadores de las mismas, concentrando el mayor de los casos, es por ello que estos profesionales deben actualizarse constantemente a efecto de poder asesorar convenientemente a sus clientes o patronos, debiendo combinar experiencia y conocimientos para realizar eficientemente la planificación de impuestos; también realizan este tipo de programación los propietarios de empresas, calculando para ello la disponibilidad que tengan en ese momento, debiendo tener el cuidado necesario para cumplir a cabalidad con los impuestos y que paguen lo justo, es decir, lo que tengan que pagar (lo que por ley les corresponda pagar); en menor escala este procedimiento es realizado por los Gerentes de las empresas y por los auditores Internos de las mismas, quienes se encargan de realizar la programación respectiva. Observándose que una minoría de empresas requieren este Servicio a profesionales de la auditoría que laboran en forma independiente (auditor externo), quienes asesoran convenientemente a los clientes. En cuanto a la frecuencia con que realizan la planificación fiscal, en la mayoría de estas empresas se realiza en forma mensual; mientras que en menor escala se efectúa de manera trimestral y semestral, y en una mínima parte la realizan cada año. Sin embargo, es importante hacer notar que la planificación puede realizarse en forma anual, pero, debe dársele el seguimiento respectivo en cuanto a la presentación de declaraciones y al pago de impuestos a través de check list, verificando su cumplimiento a cabalidad y en

algunos casos se realizan auditorías por tipo de impuesto para revisar que no existan diferencias en el pago de impuestos, porque de existir, se pueden rectificar los pagos por diferentes causas, evitando con ello la existencia de contingencias que puedan perjudicar la imagen de la empresa y se conviertan en desembolsos innecesarios que representan únicamente pérdidas para las mismas; debiendo asesorarse de profesionales especializados que realicen servicios de calidad al respecto.

Cuadro No. 5.
REALIZACIÓN DEL CONTROL TRIBUTARIO EN EMPRESAS
Quetzaltenango, Octubre de 2005.

Poseen Control Interno en su empresa			Quién realiza el Control Interno Tributario en su empresa		
Si	14	26%	Propietario	2	14%
No	31	59%	Gerente	7	50%
NR	8	15%	Auditor Interno	2	14%
			Contador	2	14%
			Auditor Externo	1	8%
Total	53	100%	Total	14	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 11 y 12. Anexo III).

Con relación al establecimiento de controles que permitan verificar el cumplimiento eficiente de los aspectos tributarios en las empresas, se pudo establecer que la mayor parte de empresas no poseen ningún manual tributario que les permita controlar constantemente la realización de pago de impuestos a los que se encuentran afectas las empresas que dirigen; sin embargo, un menor número de empresas si cuentan con controles de impuestos que les permiten garantizar el pago oportuno de sus obligaciones tributarias, en donde se le brinda seguimiento a este control por parte de los Gerentes de las empresas y en menor proporción por parte del propietario, el contador, auditor interno y externo.

En cuanto a la función de auditorías tributarias en las empresas, un escaso número manifiesta que si realizan este tipo de auditorías, con el fin de establecer la eficiencia en el pago de los impuestos y la manera correcta de registrar las operaciones de las mismas.

Ahora bien, como resultado de los operativos, presencias y auditorías fiscales por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, esta Institución notifica a los contribuyentes al detectar infracciones tributarias, en oportunidades imponiendo ajustes, multas o recargos a los empresarios, para que ellos puedan hacer valer el derecho de defensa, el cual se encuentra contenido en la Constitución de la República²⁷. En consonancia con lo anterior, la mayor parte de empresarios ha recibido notificación de audiencias por concepto de ajustes, multas y recargos por infracciones tributarias por parte de la entidad fiscalizadora; en donde predomina que los empresarios en su mayoría han recibido de 1 a 3 veces estas notificaciones por ajustes,

²⁷ Artículo 12. **Derecho de Defensa:** La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.

multas y recargos por infracciones en las que incurrieron estos empresarios; dentro de las cuales se encuentran: no emitir facturas (cierre temporal), ajustes de impuestos, entre otras.

Conforme a las notificaciones de audiencias (ajustes, multas o recargos) por infracciones tributarias de los contribuyentes realizadas por la SAT, se puede establecer que una minoría de estas empresas ha requerido la realización del servicio de defensa fiscal a profesionales de despachos de auditoría; mientras que en su mayoría no han requerido de este tipo de servicios, lo cual se refleja en el temor que algunos empresarios poseen de realizar actuaciones de defensa ante la Superintendencia de Administración Tributaria, prefiriendo pagar la totalidad de lo reparado por esta Institución sin hacer uso de su derecho de defensa, lo cual representa desventaja para los contribuyentes porque aceptan todo lo que la SAT indica, evitando llegar a un proceso de defensa que puede representarles en algunos casos la reducción de multas y ajustes o bien, el desvanecimiento de lo actuado por esta Institución.

Dentro de los empresarios que han recurrido a profesionales para la realización de su defensa fiscal, el mayor número de empresas ha requerido los servicios de peritos contadores, que aunque posean experiencia en impugnaciones ante la SAT, en algunos casos carecen de conocimientos específicos en materia tributaria, realizando en oportunidades la formulación de las defensas, las cuales no contienen la base legal que respalde las peticiones a favor de los contribuyentes, es por ello que la combinación de experiencia y conocimientos en los profesionales es importante, a manera de ofrecer un servicio eficiente a los clientes; en menor escala estos contribuyentes han requerido los servicios de Auditores para la realización de su defensa, constituyéndose en una minoría el número de empresarios que ha solicitado los servicios de abogados para este tipo de impugnaciones, que aunque estos profesionales realizan actuaciones de defensa ante la SAT, les falta conjugar los procedimientos y técnicas contables para una mejor actuación ante esta Institución.

3.4. CONCLUSIÓN

El rol del consultor tributario en despachos profesionales de auditoría es el de brindar servicios especializados en:

- Planificación Fiscal
- Control Interno Tributario
- Defensa Fiscal y
- Auditoría Tributaria.

En concordancia con lo anterior, producto de los resultados obtenidos en la investigación de campo, se estableció lo siguiente:

Funciones Preventivas:

- **Planificación Fiscal**

Esta función es propia del consultor tributario en su quehacer en despachos de auditoría, de acuerdo con lo manifestado por los directores de despachos de auditoría, consultores y empresarios; porque permite orientar al empresario en cuanto al régimen a adoptar en cada impuesto de acuerdo con el tipo de empresa de que se trate; además, permite orientar al contribuyente en cuanto a la programación o calendarización de las obligaciones tributarias.

- **Control Interno Tributario**

De acuerdo con lo manifestado por los directores de despachos de auditoría, consultores y empresarios; el consultor tributario realiza la función del establecimiento del control

interno tributario en las empresas, con el fin de constituirse en un manual tributario que permita la correcta aplicación, determinación, presentación y el pago oportuno de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

- **Auditoría Tributaria.**

La realización de auditorías tributarias se convierte en otra de las funciones a desempeñar por parte del consultor tributario según las personas entrevistadas (directores de despachos de auditoría, consultores y empresarios), la cual permite verificar oportunamente el cálculo, determinación, presentación y pago de impuestos; con el fin de poder rectificar declaraciones antes de ser requeridas por la Superintendencia de Administración Tributaria y con ello evitar contingencias de tipo fiscal.

Funciones Correctivas:

- **Defensa Fiscal**

La función de defensor fiscal por parte de consultores tributarios que laboran en despachos de auditoría, es el servicio que posee mayor demanda por parte de los clientes, de acuerdo con lo que indican los directores de despachos de auditoría, consultores tributarios y empresarios. Esto debido a que los contribuyentes solicitan este servicio para realizar actuaciones ante la Superintendencia de Administración Tributaria que permitan desvanecer ajustes de impuestos por este ente fiscalizador, ante desviaciones o errores en la determinación de las obligaciones tributarias de estos contribuyentes, en donde el papel de defensor fiscal lo realiza el consultor tributario al presentar memoriales, evacuaciones de audiencia o recursos que permitan de una manera técnica minimizar el costo de los ajustes, multas y recargos establecidos por la SAT.

CAPITULO IV

PROPUESTA

CONTROL INTERNO DE OBLIGACIONES A TRAVÉS DE UN MANUAL TRIBUTARIO

4.1. GENERALIDADES:

El servicio de consultoría tributaria es muy importante que se brinde por profesionales especializados en materia tributaria, con el fin de brindar servicios de calidad a sus clientes, y que éstos tengan la seguridad y la confianza de que se están siendo asesorados eficientemente a través de profesionales que les brindan soluciones técnicas y legales a los problemas en los cuales han incurrido, o bien, al momento de prever diferentes aspectos legales, que conlleven la existencia de contingencias de tipo fiscal, para las empresas. Por tanto, es necesario asesorarse por profesionales que posean los conocimientos, experiencia y capacidad, para ofrecer servicios adecuados y eficientes a sus clientes.

4.2. PROPUESTA:

El rol que desempeña el Consultor Tributario es importante para los empresarios (porque les ofrece servicios en materia tributaria); para los despachos de auditoría (porque al contar con consultores tributarios se ofrecen servicios de calidad a los clientes) y para los profesionales en Consultoría Tributaria (por la aceptación de sus servicios por parte de los clientes).

4.2.1. PROPUESTA A LOS DESPACHOS PROFESIONALES DE AUDITORÍA:

Los despachos profesionales de auditoría, deben contar con profesionales con diferente tipo de especialidades, esto con el fin de lograr que el equipo que integra el recurso humano se encuentre debidamente calificado, y de acuerdo a un equipo multidisciplinario, ofrecer mayor competencia con otras firmas o despachos de auditoría de la ciudad Capital y con despachos internacionales (transnacionales); y en esta época de globalización, y con el Tratado de Libre Comercio, ofreciendo servicios de calidad y satisfaciendo adecuadamente los diferentes requerimientos de los clientes. Es por ello, que los despachos profesionales de auditoría deben capacitar constantemente a su personal, con el fin de prestar servicios de una manera eficiente, mantener el mercado local de trabajo y sobre todo, extender su campo de acción a través de la aceptación de sus clientes. Los despachos profesionales de auditoría, deben contar con un departamento específico de control de calidad, que se encargue de supervisar el producto final resultante de los servicios que brindan (auditoría, asesoría, consultoría, organización y sistematización contable, entre otros).

Los profesionales que conforman estos despachos de auditoría, deben prepararse en diferentes aspectos como; tributarios, tecnológicos, control de calidad; para contrarrestar la presencia de despachos de auditoría o firmas internacionales, los cuales se encuentran integrados por profesionales guatemaltecos, pero, poseen departamentos específicos (ubicados en la ciudad Capital) y en el extranjero, quienes se encargan de asesorar al resto del personal, para ofrecer servicios de calidad a sus clientes. En consecuencia, no se tiene nada que envidiar a estos despachos de auditoría, únicamente debe tomarse en cuenta que para poder subsistir en el mercado de trabajo, es necesario preparar al recurso humano y sobre todo, debe conformarse un equipo de trabajo de carácter multidisciplinario, para hacerle frente a la globalización, y al Tratado de Libre Comercio, porque al utilizar las Normas de Contabilidad y de Auditoría Internacionales, los profesionales pueden asesorar a empresarios locales y del exterior, debido a que la base contable es estándar en todos los países.

Por otra parte, estos despachos profesionales de auditoría, deben tomar conciencia y capacitar a su recurso humano, en cuanto al cumplimiento del Código de Ética, para lograr que su actuación se base en esta normativa, a efecto de cumplir a cabalidad con estos aspectos éticos y morales, para la satisfacción y aceptación de sus clientes, obteniendo con ello una imagen de credibilidad que conlleve el aumento de usuarios o de clientes a los mismos, y sobre todo poner en alto el nombre de la profesión.

En este tiempo, la corrupción también se está globalizando debido a que impera en todos los sectores del País, por tanto y para contrarrestar este mal, los profesionales deben globalizar la ética, con el propósito de no salirse de esos estándares normativos y evitar o reducir este mal.

4.2.2. PROPUESTA A LOS CONSULTORES TRIBUTARIOS:

- Los Consultores Tributarios, deben conformar un gremio de profesionales con esta especialización, con el fin de obtener mayores oportunidades en cuanto a capacitación y actualización constantes, becas para estudios de postgrado y para ofrecer conferencias al empresariado guatemalteco, en cuanto a aspectos tributarios.

Es importante que este gremio pueda constituirse como un comité o como una asociación, debiendo estar afiliada al colegio de Ciencias Económicas y/o al colegio de Auditores, por la relación existente en estos colegios.

- Los Consultores Tributarios, deben realizar un Código de Ética que permita normar las actitudes de los profesionales de esta especialidad, para poner en alto el nombre de la misma y para ofrecer confiabilidad a sus clientes.
- Participar activamente, discutir y manifestar su opinión en cuanto a reformas, cambios o establecimiento de nuevas leyes tributarias, a efecto que tengan mayor congruencia con la realidad del país y que no tengan tantas lagunas ni desaciertos en su aplicación; por la preparación profesional que los especialistas en consultoría tributaria poseen.
- Los Consultores Tributarios deben realizar reuniones en forma periódica (por lo menos cada quince días), para compartir sus conocimientos y experiencias, obtenidas en la práctica profesional, y con el fin de unir al gremio, evitando con ello envidias y la participación individual de estos especialistas.
- El Consultor Tributario debe estar actualizado y en constante preparación, debido a que esta especialización es muy volátil, porque continuamente se realizan constantes reformas a las leyes tributarias del país.
- Los Consultores Tributarios deben conocer las leyes de otros países (especialmente del área centroamericana), para brindar asesoría a empresas establecidas en estos países.
- En cuanto al cálculo de honorarios por servicios prestados, debe establecerse un porcentaje mínimo (como base), para el cobro de los mismos, a efecto de no realizar competencia desleal entre los mismos.

Por lo expuesto anteriormente, a continuación se da a conocer una propuesta en cuanto a un Manual Tributario para los Gerentes y Auditores Internos de las empresas, con el fin de que cumplan a cabalidad con sus obligaciones tributarias:

MANUAL TRIBUTARIO

✓ ASPECTOS GENERALES

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
1	Presentación de declaraciones de impuestos en forma anticipada para su verificación respectiva				
2	Custodia de documentos legales: Escritura de Constitución, modificaciones, nombramiento de Representante Legal, Contrato de Arrendamientos, Estatutos, entre otros.				
3	Archivo de Original y copia de formularios y declaraciones de pago de impuestos.				
4	Información de registro de empleados, para el conocimiento de antecedentes personales, laborales y patrimoniales				
5	Archivo permanente de facturas por ventas y prestación de servicios				
6	Archivo permanente de facturas que soportan costos y gastos (mensualmente)				
7	Archivo permanente de importaciones				
8	Archivo permanente de exportaciones				
9	Actualización de los Registros Contables				
10	Actualización de los Libros u hojas movibles del IVA				
11	Actualización de los datos de inscripción de la empresa				

✓ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO No. 26-92.

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
1	Verificar la procedencia de las Rentas obtenidas en el territorio nacional (Artículos Nos. 1 y 2).				
2	Verificar que las ventas declaradas en el ISR concilien efectivamente con las declaradas en el IVA.				
3	Verificar la presentación de Renta Bruta (total de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición) Artículo 8.				
4	Verificar las Rentas Exentas del Impuesto				
5	Verificar el período de imposición: Extraordinario (del 01 de julio al 31 de diciembre de 2005) y Ordinario (del 01 de enero al 31 de diciembre de cada año). Artículo No. 7.				
6	Verificar si existe en el período Revaluación de Activos Fijos y si se realizó el pago del impuesto o bien, si se realizó por simples partidas de contabilidad. Artículo No. 14.				
7	En cuanto a las Depreciaciones (Arts. 16 al 20), debe observarse:				
	Si la base de cálculo es el Costo de Adquisición, Producción o de Revaluación.				
	Si se aplican como máximo los porcentajes establecidos en el Artículo No. 19.				
	Se utiliza el método de depreciación de línea recta.				
	Si los bienes son propiedad del contribuyente.				
	Si no se precisa el valor del Inmueble se toma en cuenta lo establecido en el artículo No. 17,				

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
8	Verificar el cálculo de la amortización de Activos Intangibles (no puede ser menor de 5 años) exceptuando los Derechos de Llave (no puede ser menor de 10 años) Artículo No. 23.				
9	Si se obtuvieron Ganancias de Capital debe pagarse el 10% de Impuesto; y los contribuyentes que hayan optado por el Régimen Optativo del Art. 72 indica que debe pagar el 31%. Artículo No. 29.				
10	Verificar si se han compensado Pérdidas de Capital con Ganancias de Capital en un plazo máximo de 5 años. Artículo 29.				
11	Revisar si al emitir Facturas Especiales se ha retenido el ISR (Renta Imponible del 10% en compra de bienes y 20% en adquisición de Servicios). Coeficiente en bienes 1,155831 y en Servicios 1,194030 para facturar. Artículo 31.				
12	Verificar que se realicen las Retenciones en los siguientes casos:				
	En la compra y adquisición de servicios, cuando la factura consigne la frase "Sujeto a Retención del 5%".				
	A empleados en Relación de Dependencia (cuando proceda) cuyos ingresos anuales sean superiores a Q. 36,000,00.				
13	Revisar que los Costos y Gastos registrados como Deducibles cuenten con la documentación legal de soporte. Artículo No. 38.				
	a. Las Renumeraciones a socios de Sociedades Anónimas, se limita la deducción al 10% sobre ingresos brutos. Inciso d) ii).				
	b. La Reserva para Indemnizaciones no debe exceder del 8,33% del total de remuneraciones a empleados. Inciso f)				
	c. Los intereses pagados a entidades supervisadas o fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos, a Cooperativas de Ahorro y Crédito y a instituciones bancarias o financieras domiciliadas en el exterior (siempre que no excedan las tasas de las que aplique la Administración Tributaria a las obligaciones caídas en mora). Inciso m).				
	d. Pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de bienes debidamente comprobados. Inciso ñ)				
	e. En los casos por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente; debe haberse denunciado tal hecho ante autoridad judicial competente.				
	f. En el caso de descomposición o destrucción de bienes, deben ser comprobados mediante intervención de auditor fiscal (si no se presenta el mismo dentro del plazo de 30 días, procede levantar acta notarial del hecho y presentarla en la Declaración Jurada ante la SAT).				
	g. Las Cuentas Incobrables (Método Indirecto) no debe exceder del 3% de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar al cierre del ejercicio. Inciso q).				
	h. Las donaciones a favor del Estado, municipalidades y sus empresas, asociaciones o fundaciones no lucrativas, de asistencia social, científicas y culturales, iglesias, entidades de carácter religioso y partidos políticos, (las entidades no lucrativas deben llevar contabilidad completa) es deducible hasta el 5% de la Renta Neta y como máximo un techo de Q. 500,000,00 anuales. Debe tomarse en cuenta que si las donaciones se realizan a Universidades y entidades culturales y científicas, no existe limitante. Inciso s).				

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
	i. Lo referente a honorarios, comisiones, reembolsos de gastos deducibles y similares por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, prestado desde el exterior, no deberá exceder del 1% de la Renta Bruta o el 15% del monto de salarios pagados a trabajadores guatemaltecos (pudiendo elegir el que sea mayor). Inciso t).				
	j. Los viáticos comprobables incurridos dentro o fuera del país, no deben exceder del 5% de la Renta Bruta. Inciso v).				
	k. Las regalías pagadas por el uso de marcas y patentes de invención inscritos en el Registro de la Propiedad Industrial, fórmulas, derechos de fabricación, que se destinen a generar rentas gravadas, no deben exceder del 5% de la Renta Bruta, debiéndose probar el derecho de regalía a través del contrato que se suscriba, estableciendo el monto y condiciones de pago al beneficiario. Inciso w).				
	l. Los gastos por concepto de publicidad y progaganda, siempre y cuando se comprueben debidamente. Inciso x).				
	m. Los Gastos de Organización, se amortizarán en 5 cuotas anuales, sucesivas e iguales. Inciso y).				
	n. Las pérdidas cambiarias provenientes de compra de divisas para operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas. Inciso z).				
14	Verificar los Gastos registrados como No Deducibles (si la empresa obtiene pérdida debe tomarse en cuenta que se tiene que pagar el 3% (el monto que exceda al 97% del total de los ingresos gravados). Artículo No. 39, inciso j).				
15	Verificar que los libros de contabilidad se encuentren actualizados, habilitados y autorizados. Artículo No. 46,				
16	Verificar que se registren las operaciones bajo el sistema contable de lo devengado (ingresos y egresos). Artículo No. 47.				
17	Verificar que se practiquen inventarios (si el contribuyente obtiene renta de la producción, extracción, manufactura o elaboración, transformación, adquisición o enajenación de frutos o productos, mercancías, materias primas, semovientes o cualesquiera otros bienes). Artículo No. 48,				
18	Verificar que el método de valuación de Inventarios que se utiliza, sea el mismo que se reportó ante la Administración Tributaria. Artículo No. 49.				
19	Comprobar el cumplimiento de la Declaración Jurada Anual del ISR (debidamente firmada por el Representante Legal, Contador General, conteniendo los anexos respectivos. Debe presentarse dentro de los primeros tres meses del año calendario. Artículo No. 54.				
20	Verificar que se hayan realizado los tres pagos trimestrales cuando corresponda (cuando se opte por el Régimen del 31%, artículo No. 72); así como el cálculo respectivo. Artículo No. 61.				
21	Los agentes de retención deberán presentar una declaración jurada anual, que contenga una conciliación de las retenciones efectuadas a empleados en relación de dependencia, acompañando la nómina de empleados y los salarios pagados durante el año calendario anterior; esta deberá presentarse a más tardar el treinta y uno de marzo de cada año. Artículo No. 67.				

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
22	Verificar que en la declaración se estén acreditando los créditos que por ley corresponden: Pagos Trimestrales del ISR, IEMA pendiente de acreditar anteriormente, IETAAP acreditable).				
23	Verificar si existe pago en exceso, que se consigne en la Declaración Jurada Anual y que se solicite su devolución o acreditamiento en pagos posteriores. Artículo No. 71.				
24	Determinar si existen cuentas en el Balance que puedan ocasionar contingencias fiscales: Por ejemplo. Cuentas por Cobrar no documentadas que puedan ocasionar Rentas Presuntas (por parte de la SAT), Cuentas por Pagar no documentadas, las cuales pueden tipificarse como Omisión de Ingresos (efecto de rebote).				

✓ **LEY DEL IMPUESTO DE DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DECRETO No. 20-2006 (LEY ANTIEVASIÓN) Y SU RELACIÓN CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO No. 26-92.**

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
25	Los pagos por montos mayores a Q. 50,000,00, deben realizarse por cualquier medio del Sistema Bancario (cheque, tarjeta de crédito, tarjeta de débito, entre otros); para que los mismos se acepten como Gastos Deducibles del Impuesto Sobre la Renta y la procedencia del Crédito Fiscal. Artículo 20. Vigencia a partir del 01 de agosto de 2006.				
26	Deben conservar en sus archivos contables por el plazo de 4 años lo siguiente:				
	Estados de Cuenta de depósitos monetarios o de ahorro.				
	Estados de Cuenta de Tarjetas de Crédito.				
	Cualquier otro documento que compruebe la operación bancaria efectuada.				
27	En caso de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan en libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos y no se rehagan los registros contables o bien rehacerlos después del plazo establecido en ley (tres meses) es causal de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria. Art. 27 Dto. 20-2006 y 85 Dto. 6-91.				
28	No tener los libros contables u otros registros obligatorios, o no llevarlos al día (dentro de los 2 meses calendario inmediatos siguientes de realizadas). Sanción: Multa de Q. 5,000,00. Art. 28 numeral 4 Dto. 20-2006 y Art. 94 numeral 4 Dto. 6-91. Vigencia a partir del 06 de julio de 2006.				
29	El realizar sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias, exigen la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria. Sanción: Q. 10,000,00. Art. 28 numeral 14 Dto. 20-2006 y Art. 94 numeral 14 Dto. 6-91. Vigencia a partir del 06 de julio de 2006.				

✓ **LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DECRETO No. 27-92.**

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
1	Verificar la presentación de las Declaraciones del IVA, las cuales deben coincidir con los saldos registrados en el libro de compras y ventas.				
2	Verificar que los libros de compras y ventas y los registros contables se encuentren actualizados, debiendo estar habilitados por la SAT.				
3	Verificar las Ventas y servicios que se encuentran exentos del pago del impuesto. Artículo No. 7.				
4	Verificar que el Crédito Fiscal se respalde con documentos debidamente autorizados por la Administración Tributaria (facturas, facturas especiales, notas de débito y crédito).				
5	Verificar que los documentos de soporte cumplan con todos los requisitos. Artículos Nos. 33 y 34 del Reglamento del IVA.				
6	Verificar que las compras y servicios adquiridos se encuentren registrados en el respectivo libro y debidamente documentados.				
7	Verificar que al adquirir activos fijos (tengan relación directa con el proceso de producción, distribución, comercialización o de servicios). Artículo No. 16,				
8	Verificar que en los documentos de soporte se identifique la compra o el servicio adquirido. Artículo No. 16,				
9	Verificar que la documentación corresponda al mes que se registra o bien que se encuentre como máximo en los dos meses inmediatos siguientes. Artículo No. 20.				
10	Que los libros de compras y ventas se encuentren habilitados por la Superintendencia de Administración Tributaria. Artículo No. 37, Reglamento del IVA.				
11	Verificar que las Facturas Especiales no se emitan entre contribuyentes o en operaciones habituales entre personas individuales (debiendo quedar en poder de la empresa la factura original y entregar la copia al vendedor o prestador del servicio), debiendo consignarse la leyenda "se negó a entregar factura". Artículo No. 52.				
12	Verificar que los documentos de respaldo contengan el valor del impuesto incluido en el precio, exceptuando los documentos referentes a operaciones exentas (exportaciones de bienes y servicios).				
13	Verificar que los libros contables se encuentren autorizados por el Registro Mercantil y habilitados por la SAT y que estén actualizados.				
14	Verificar que en los libros contables, se registren los débitos y créditos fiscales en cuentas especiales y por separado.				
15	Verificar que el saldo del crédito fiscal reportado en la Declaración del Impuesto, figure en los libros contables de la empresa.				
16	Verificar si el Contribuyente se encuentra en el Régimen Normal o en el Régimen Especial de Devolución.				
17	Verificar en las Declaraciones, que se consignen correctamente los datos generales de la empresa y el mes a declarar.				

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
18	Verificar que el Remanente consignado en la Declaración anterior sea el correcto (registrado en libros contables).				
19	Verificar que se consignen las constancias de exención del impuesto (si se reciben).				
20	Verificar si se consigna el pago por las Retenciones del impuesto en la emisión de Facturas Especiales y si se consignan en la declaración mensual del mismo.				
21	Verificar que las declaraciones sean firmadas por el Representante Legal y que la presentación de las mismas se realice en forma oportuna.				
22	Verificar que las empresas que posean más de un establecimiento mercantil, realicen en forma conjunta una sola declaración consolidada. Artículo No. 44.				
23	Verificar que las Declaraciones no presenten durante tres meses consecutivos más compras que ventas (crédito fiscal) a menos que exista justificación al respecto.				

✓ **LEY DEL IMPUESTO DE DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DECRETO No. 20-2006 (LEY ANTIEVASIÓN) Y SU RELACIÓN CON LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DECRETO No. 27-92.**

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
24	Realizar Retenciones al momento de efectuar compra de bienes o servicios, en los siguientes porcentajes, dependiendo del tipo de Agente Retenedor: (Vigencia a partir del 01 de agosto de 2006).				
a.	En el caso de los Exportadores (Agentes de Retención del IVA), siempre que sus ingresos promedio sean mayorea a los Q. 100,000,00,				
	Exportadores Régimen Dto. 29-89, compra de bienes y servicios debe Retener el 65% del IVA.				
	Exportadores al comprar productos agrícolas y pecuarios, Retención del 65% del IVA.				
	Exportadores al comprar bienes y servicios, Retención del 15% del IVA.				
b.	En el caso de entidades del Sector Público excepto las municipalidades (Agentes de Retención del IVA), siempre que las compras sean superiores a Q. 30,000,00; se practicará Retención del 25% de IVA.				
c.	En el caso de Operadoras de Tarjetas de Crédito o Débito (Agentes de Retención del IVA), relacionado con los pagos a entidades afiliadas por cuenta de tarjeta habientes, se practicará Retención del 15% de IVA; siempre que las compras sean superiores a Q. 2,500,00,				
	Si se realizan compras de combustible por cualquier monto, se realizará la Retención del 1,5%, siempre y cuando el valor del combustible contenga en el Precio de Venta el Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.				

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
d.	En el caso de Contribuyentes Especiales siempre y cuando estén calificados y notificados por SAT (Agentes de Retención del IVA), se practicará Retención del 15% de IVA.				
e.	En el caso de Otros Agentes de Retención (a través de Solicitud del interesado o bien por designación de SAT), se practicará Retención del 15%.				
25	Obligaciones de los Agentes de Retención del IVA:				
	Efectuar y entregar las retenciones del IVA.				
	Enterar el impuesto retenido dentro de los primeros 15 días hábiles del mes inmediato siguiente al mes en el cual se realice la retención.				
	Llevar en la contabilidad un Registro Auxiliar con el detalle completo de las Retenciones efectuadas.				
	Efectuar Retenciones cuando los montos sean superiores a Q. 2,500,00,				
26	Las empresas dedicadas a imprimir documentos contables (Imprentas) y las empresas autoimpresoras (Restaurantes, Supermercados, entre otras); deben inscribirse ante la SAT para formar parte del Registro Fiscal de Imprentas; a partir del 01 de agosto de 2006.				
27	Los pagos por montos mayores a Q. 50,000,00, deben realizarse por cualquier medio del Sistema Bancario (cheque, tarjeta de crédito, tarjeta de débito, entre otros); para que proceda el Crédito Fiscal. Artículo 20. Vigencia a partir del 01 de agosto de 2006.				
28	Observar la tarifa en la enajenación de vehículos automotores. Art. 51 Dto. 20-2006 y Art. 55 Dto. 26-92. (Vigencia a partir del 06 de julio de 2006).				
29	Reportar ante la SAT las Facturas y otros documentos contables durante los 30 días hábiles después de la vigencia de la Ley (Dto. 20-2006); para revalidar y/o reautorizar estos documentos.				

✓ **LEY DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ, DECRETO No. 19-04**

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
1	Verificar la presentación de las Declaraciones Trimestrales del impuesto.				
2	Verificar los Estados financieros que se tomaron como base para el cálculo del impuesto.				
3	Verificar que si se opta por realizar el cálculo sobre Activos Netos, estos se tomen del Balance General de apertura del período anual del ISR que se encuentra en vigencia.				
4	Verificar que si se opta por realizar el cálculo sobre Ingresos, se tomen del Estado de Resultados del período anual anterior del ISR.				

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
5	Verificar las Exenciones de este Impuesto, debiendo tomar en cuenta que si el contribuyente opta por pagar el 5% del ISR (tarifa fija), no está afecto a este impuesto. Art. 4.				
6	Verificar que la Base Imponible la constituya la que sea mayor entre: La cuarta parte del monto del activo neto, o la cuarta parte de los ingresos brutos. Excepto el caso en donde el activo neto sea más de 4 veces los ingresos brutos, debe aplicarse la base imponible de los ingresos. Artículo No. 7.				
7	Verificar el tipo impositivo aplicable:				
	Del 01 de julio de 2004 al 31 de diciembre de 2004 = 2.5%.				
	Del 01 de enero de 2005 al 30 de junio de 2006 = 1.25%				
	Del 01 de julio de 2006 al 31 de diciembre de 2007 = 1%				
8	Verificar que el impuesto se pague dentro del mes calendario inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario. Artículo No. 10.				
9	Verificar cuando se realiza el cálculo sobre la base de activos netos, si se realizó pago por IUSI durante el trimestre y se restó del impuesto determinado.				
10	Verificar el método de acreditamiento que se está utilizando, es decir si se acredita el IETAAP al ISR o el ISR al IETAAP. Artículo No. 11.				
11	Verificar que cuando se opte por acreditar el ISR al IETAAP, que el impuesto que se acredite sea el impuesto pagado durante el mismo año calendario. Esta opción únicamente puede cambiarse con autorización de la Administración Tributaria. Artículo No. 11.				
12	Verificar que cuando se opte por acreditar el IETAAP al ISR, que el monto pagado durante los 4 trimestres del año calendario, puede ser acreditado al pago del ISR hasta su agotamiento, durante los 3 años calendario inmediatos siguientes, al que deba pagarse en forma trimestral.				
13	Verificar que si se paga este impuesto en el mes de septiembre y diciembre del año 2004 (en forma anticipada) se tiene derecho a un descuento del 50% del impuesto.				

✓ **LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS FINANCIEROS, DECRETO No. 26-95.**

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
1	Verificar si los intereses afectos al impuesto, se consignan en la Declaración Anual del ISR, como Rentas Exentas. Artículo No. 10,				
2	Verificar que todos los pagos o acreditamientos por intereses que se realicen, se les haya retenido el 10% del impuesto (excepto cuando son efectuados por entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos.				
3	Verificar si la retención del 10% cuando sea la empresa la que devenga intereses, se reporta como gasto deducible del ISR.				
4	Verificar si se emite la respectiva constancia de Retención del impuesto.				

No.	Actividad	Responsable	Cumplimiento		Obs.
			SI	NO	
5	Verificar si existen intereses que no hayan pagado lo referente al IPF, debiéndose trasladar como afectos del ISR.				
6	Verificar que se obtenga la constancia de retención por las retenciones que se le hayan realizado a la empresa.				

CALENDARIZACIÓN PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

No.	Obligación Tributaria	Plazo
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
1.	Declaración Jurada Anual del ISR	Tres meses calendario.
2.	Pagos Trimestrales del ISR	10 días hábiles después de la finalización del trimestre
3.	Pagos Mensuales del ISR (Pago definitivo del 5%)	10 días hábiles del mes siguiente
4.	Retenciones Mensuales del ISR (del 5%)	10 días hábiles del mes siguiente
5.	Pago Retenciones ISR por emisión de facturas especiales	10 días hábiles del mes siguiente
6.	Conciliación Anual de Retenciones a asalariados	31 de marzo de cada año.

No.	Obligación Tributaria	Plazo
	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
1.	Declaración mensual del IVA	Dentro del mes siguiente de vencido el mes reportado.
2.	Retenciones del IVA por la emisión de Facturas Especiales	Dentro del mes siguiente de vencido el mes reportado.
3.	Retenciones del IVA (Agentes de Retención)	15 días hábiles del mes siguiente de efectuada la Retención.
	IMPUESTO EXTRAORDINARIO TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ	
1.	Declaración trimestral del impuesto	Dentro del mes siguiente de vencido el trimestre reportado.
	IMPUESTO S/ PRODUCTOS FINANCIEROS	
1.	Pago de Retenciones del Impuesto	10 días hábiles del mes siguiente de efectuada la retención.

4.2.3. PROPUESTA A LOS EMPRESARIOS:

- Los empresarios, deben asesorarse convenientemente con especialistas en materia tributaria, con el fin de evitar incurrir en multas, ajustes y recargos innecesarios, ante las actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria (operativos, presencias y auditorías tributarias). Esta asesoría se basa en lo siguiente:
 - ✓ Actitud Proactiva: Prever Contingencias, a través de los servicios de:
 - a) Planificación Fiscal
 - b) Control Interno Tributario
 - c) Auditoría Tributaria (para corregir deficiencias existentes).
 - ✓ Actitud Reactiva: Defensa del Contribuyente, a través de:
 - a) Defensa Fiscal, ante ajustes formulados por el ente fiscalizador.
- Los empresarios deben asesorarse a través de profesionales que ofrezcan servicios de calidad, teniendo confianza en cuanto a la asesoría brindada a los mismos y el aprovechamiento de las ventajas y beneficios fiscales, que las leyes tributarias contienen; en forma técnica y basada en ley.
- Mejorar su cultura tributaria, cumpliendo a cabalidad con las distintas obligaciones tributarias que deben presentar y pagar.

CONCLUSIONES

- 1) El Rol del Consultor Tributario en despachos profesionales de auditoría es el de brindar servicios especializados en materia tributaria, aportando sus conocimientos en la prestación de servicios de planificación fiscal, control interno tributario, auditoría tributaria y defensa fiscal.
- 2) El Rol del Consultor Tributario en despachos profesionales de auditoría, es el de brindar servicios especializados, que de acuerdo a sus conocimientos, experiencia y capacidad, ofrece servicios de calidad a sus clientes y se encarga de orientar a las empresas que requieran de sus servicios, para fortalecer sus operaciones, con el fin de que cada día lleguen a ser más eficientes y funcionales, logrando con ello una mayor competitividad en el mercado.
- 3) La mayor parte de despachos profesionales de auditoría, cuentan con consultores tributarios quienes poseen el grado académico de auditores, quienes aunque poseen experiencia en materia tributaria, no cuentan con el grado académico que los identifique como especialistas en la materia, siendo importante conjugar conocimientos, capacidad y experiencia, para brindar servicios de calidad a los clientes.
- 4) El Recurso humano de los despachos de auditoría locales y nacionales posee el mismo nivel académico que el conformado por despachos o firmas de auditoría internacionales; la única diferencia existente es el hecho que estas firmas con representación en Guatemala (transnacionales), cuentan con departamentos específicos que los asesoran constantemente, revisando el control de calidad de los servicios que prestan.
- 5) La mayor parte de empresas medianas de la ciudad de Quetzaltenango, no se asesoran por medio de consultores tributarios, prefiriendo acudir a contadores para que les solvete sus problemas ante la Superintendencia de Administración Tributaria; dejando de aprovechar la capacidad, conocimientos y experiencia de especialistas en consultoría tributaria.
- 6) La mayor parte de despachos de auditoría de Quetzaltenango, son relativamente pequeños (se encuentran constituidos en forma individual), los cuales cuentan con profesionales de la misma especialidad, sin conformar su recurso humano en forma multidisciplinaria y no poseen un departamento específico que realice el control de calidad de los servicios que ofrecen, a efecto de brindar confianza y seguridad a sus clientes, que el servicio prestado cumple con los requisitos profesionales requeridos.
- 7) La mayor parte de empresarios de la ciudad de Quetzaltenango, desconocen las ventajas y los beneficios fiscales que las leyes tributarias otorgan, desaprovechando estas opciones por la falta de asesoría adecuada por profesionales especialistas en materia tributaria, en cuanto a aspectos de planificación fiscal, control interno tributario, auditoría tributaria y defensa fiscal.
- 8) Algunas empresas, requieren servicios de fusión y certificación o auditoría ISO, recurriendo a despachos o firmas internacionales para que realicen los mismos, no permitiendo que despachos de auditoría nacionales realicen este proceso, aún cuando éstos tienen experiencia y conocimientos al respecto.

RECOMENDACIONES

- 1) El Consultor Tributario en despachos profesionales de auditoría debe realizar servicios especializados en materia tributaria a sus clientes, debiendo poseer el grado académico, la experiencia y la capacidad necesaria para brindar servicios de calidad a sus clientes.
- 2) Los despachos profesionales de auditoría, deben contar con consultores tributarios dentro de su recurso humano, con el fin de ofrecer servicios de planificación fiscal, control interno tributario, auditoría tributaria y defensa fiscal, los cuales deben ser de calidad, garantizando con ello confiabilidad y seguridad en los servicios que ofrecen a sus clientes.
- 3) Los despachos de auditoría locales y nacionales, deben especializar a su recurso humano, para ofrecer servicios de calidad y a la vez ser más competitivos, para evitar que las firmas extranjeras vayan ampliando su campo de acción en el País, esto como consecuencia de la globalización, el Plan Puebla Panamá y el Tratado de Libre Comercio.
- 4) Las empresas de la ciudad de Quetzaltenango, deben asesorarse a través de especialistas en consultoría tributaria, para pagar adecuadamente las obligaciones tributarias que por ley les corresponde, para la realización de su planificación fiscal y para no cometer errores en materia fiscal, los cuales pueden traducirse en pagos innecesarios por concepto de multas, intereses o recargos.
- 5) Los despachos o firmas de auditoría por pequeños que sean, deben practicar continuamente el control de calidad total en los trabajos que realicen, con el objeto de competir en un mercado libre, prestando un mejor servicio y extendiendo su mercado de trabajo.
- 6) Los despachos profesionales de auditoría deben diversificar sus servicios y contar con especialistas en diferentes disciplinas, de acuerdo a las necesidades que requieran sus clientes y prestar estos servicios de una manera eficiente, con el fin de hacerle frente a la globalización existente y al libre mercado; logrando con ello mantenerse en el mercado y ser cada día más competitivos.
- 7) Los empresarios de la ciudad de Quetzaltenango, deben asesorarse por medio de consultores tributarios, con el fin de conocer las diferentes ventajas y beneficios fiscales que las leyes tributarias otorgan, para aprovechar las opciones que más se adecuen a las necesidades de las empresas, con el fin de pagar lo que realmente les corresponde tributar al Fisco.
- 8) Los empresarios deben evaluar el costo / beneficio de la confianza y seguridad de los servicios que ofrecen los consultores tributarios, comparándola con los servicios que ofrecen otros profesionales, en materia tributaria; analizando el valor de los honorarios que conlleva la prestación de estos servicios a los clientes.
- 9) Las empresas deben tener presente la experiencia y conocimientos que brindan los despachos de auditoría, con el fin de no menospreciar los servicios que ofrecen los mismos y recurrir a despachos internacionales, sabiendo que el recurso humano posee la misma capacidad y conocimientos que los despachos internacionales.

BIBLIOGRAFIA.

1. **SAMPIERI, Roberto H., Carlos F. Collado, Pilar B. Lucio.** 1998. **METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.** Segunda Edición. McGraw-Hill. Interamericana Editores, S.A. de C.V.
2. **LINDEGAARD, Eugenia. y Gálvez.** 1999. **ENCICLOPEDIA DE AUDITORÍA.** Océano Grupo Editorial. Universidad de Chile. Edición Española. Barcelona (España). <http://www.océano.com>. McGraw-Hill.
3. **VAZQUEZ, Bonilla, José de Jesús.** 1989. **PROYECCIÓN SOCIAL DEL CONTADOR PÚBLICO.** Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. México.
4. **KELL, Walter G. y Ziegler, Richard E.** (Traducido por Alberto García Mendoza). 1988. **AUDITORÍA MODERNA.** CECSA. México.
5. **ARENS, Alvin A. – Loebbecke, James K.** 1996. **AUDITORÍA UN ENFOQUE INTEGRAL.** 6ª. Edición. Prentice Hall Hispanoamericana, S.A. México.
6. **HUERTAS Molina, Sergio Iván.** Abril 2001. **ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS DESPACHOS PROFESIONALES.** IGCPA. VIII Congreso Nacional de CPA. **Control de Calidad de los Servicios que presta el Contador Público y Auditor Independiente, como una herramienta competitiva de la Profesión.**
7. **ROMAN García, Jorge Augusto.** 2000. **TRATADOS Y CONVENIOS INTERNACIONALES: SUS EFECTOS EN EL CAMPO DE LA ACTUACIÓN DEL CPA.** Revista Auditoría y Finanzas No. 116 (Octubre a Diciembre 2000).
8. **CASAS Alatraste, Rogerio C.P.A.** Ex Presidente del IMCPA y AIC. Octubre – Diciembre 2000. **REVISTA AUDITORÍA Y FINANZAS No. 116.**
9. **NOGUERA, Liliana.** Licenciada en Informática. **CURSO DE CONSULTORÍA.** <http://www.Monografías.com>.
10. **SIFONTES, Marco Polo.** Año 2000. **“HISTORIA DE LA CULTURA DE GUATEMALA”.** Universidad de San Carlos de Guatemala, Cooperativa de Ciencia Política. Páginas 171 y 172. Editorial Universitaria.
11. **PH.D. PABLO RODAS MARTINI.** Diciembre de 1999. **HACIA UN PACTO FISCAL EN GUATEMALA.**
12. **OSORIO MANUEL.** **DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES.** Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires Argentina. 2001. Vigésima Sexta Edición.
13. **CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.**
14. **LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL.** DECRETO No. 2-89 del Congreso de la República.

15. **CÓDIGO TRIBUTARIO**. DECRETO No. 6-91 del Congreso de la República.
16. **DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**. DECRETO No. 20-2006 del Congreso de la República.
17. **MENDÍVIL Escalante, Víctor M. ELEMENTOS DE AUDITORÍA**. Editorial ECASA. 1992.
18. **ZIEGLER, Kell. AUDITORÍA MODERNA**. Editorial ECASA. 1988.
19. **MENA Muñoz, José Esteban. LA AUDITORÍA INTEGRAL DE TIENDAS POR DEPARTAMENTOS**.
20. **VENTURA Sosa, José Antonio. LA AUDITORÍA SOCIAL**. Avanti Gráfica S.A. de C.V. San Salvador, El Salvador, C.A.
21. **INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES. IGCPA. NORMA DE AUDITORÍA NO. 10**.

ANEXO IA

VIII. OPERACIONALIZACIÓN DE HIPÓTESIS

H = El Rol del Consultor Tributario en los Despachos Profesionales de Auditoría, es el de brindar servicios especializados en: Planificación Fiscal, Defensa Fiscal, Control Interno Tributario y Auditoría Tributaria.

Variable Independiente	Variable Dependiente	Índices	Sub-Índices	Indicadores	Fuentes de Información o Unidades/Análisis	Bosquejo Preliminar
El Rol del Consultor Tributario en Despachos Profesionales de Auditoría		Despachos Profesionales de Auditoría	Antecedentes			CAPITULO I Marco Teórico 1.1. Despachos Profesionales de Auditoría 1.1.1. Antecedentes 1.2. Auditoría 1.3. Clases de Auditoría 1.4. Normas de Auditoría 1.5. Normas de Ética 1.6. Despachos Prof. de Auditoría 1.6.1. Antecedentes 1.6.2. Definición 1.6.3. Características 1.6.4. Estructura Organizativa 1.6.5. Servicios 1.6.6. Control de Calidad de los Servicios. 1.6.7. Internacionalización de los Despachos Profesionales de Auditoría
		Auditoría	Clases			
			Normas de Auditoría	Profesión de Auditoría		
		Despachos Profesionales de Auditoría	Antecedentes			
			Estructura Organizativa	Características	Investigación Bibliográfica	
			Servicios de Asesoría.	Personal Especializado		
			Competencia	Nivel Académico del Recurso Humano		
			Globalización	Usuarios que se han incorporado. Usuarios que se han cambiado.	Encuesta dirigida a Directores de Despachos Profesionales o Firmas de Auditoría.	

		Consultor Tributario	El Rol del Consultor Tributario. Nivel Académico. Perfil de Egreso de las Universidades Clases Formas de prestar Servicios	Características Habilidades Actitudes y Aptitudes Competencia Funciones Ventajas Obligaciones		1.7. Consultor Tributario 1.7.1.Definición 1.7.2.Características 1.7.3.Grado Académico 1.7.4.Rasgos particulares de la Consultoría 1.7.5.Razones por las que se emplean Consultores 1.7.6.Clases 1.7.7.Habilidades 1.7.8.Actitudes y Aptitudes 1.7.9.Competencia 1.7.10.Roles del Consultor 1.7.11.Funciones 1.7.12.Forma de prestar Servicios. 1.7.13.Ventajas 1.7.14.Obligaciones 1.7.15.Aspectos a considerar por el Consultor. 1.8. Asesoría Tributaria 1.8.1.Servicios de los Consultores T. 1.8.2.Planificación Fiscal 1.8.3.Defensa Fiscal 1.8.4.Control Interno Tributario 1.8.5.Auditoría Tributaria
	Brindar Servicios Especializados en Planificación Fiscal, Defensa Fiscal, Control Interno Tributario y Auditoría Tributaria.	Asesoría Tributaria	Servicios Planificación Defensa Control Interno Auditoría Tributaria		Encuesta dirigida a Consultores Tributarios de Despachos de Auditoría. Bibliografía Específica	

		<p>Presentación y Análisis de Resultados</p> <p>Discusión de Resultados</p>	<p>Constitución Nivel Académico Servicios</p> <p>Participación</p> <p>Requerimiento de Servicios</p> <p>Situación de los Despachos o Firmas Nacionales de Auditoría y las Extranjeras.</p> <p>Generalidades Propuesta</p>	<p>Generalidades</p> <p>Grado de Especialización</p> <p>Alcances y Limitantes</p> <p>Propuesta</p>	<p>Encuesta dirigida a Directores de Despachos, Consultores Tributarios y con Empresarios</p> <p>Directores de Despachos de Auditoría, Consultores Tributarios y Empresarios</p>	<p>CAPITULO II Presentación y análisis de Resultados 2.1.Generalidades 2.2.Directores de Despachos de Auditoría 2.3.Consultores Tributarios 2.4.Empresarios.</p> <p>CAPITULO III Discusión de Resultados 3.1.Directores de Despachos Profesionales de Auditoría. 3.2.Consultores Tributarios. 3.3.Empresarios.</p> <p>CAPITULO IV Propuesta 4.1.Generalidades 4.2.Propuesta 4.2.1.A los Despachos Profesionales de Auditoría. 4.2.2.A los Consultores Tributarios 4.2.3.A empresarios.</p> <p>◆ Conclusiones ◆ Recomendaciones</p>
--	--	---	---	--	--	--

Macro Variable	Índices teóricos	Referente empírico	H ₁ = En los Despachos Profesionales de Auditoría el Consultor Tributario es un Servicio Especializado		Quien Contesta
			Ex-ante	Ex – Post	
Despachos Profesionales de Auditoría	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Despachos Profesionales <ul style="list-style-type: none"> • Definición • Tipos • Nivel académico • Servicios ➤ Auditoría <ul style="list-style-type: none"> • Antecedentes • Definición • CPA Definición • Perfil • Habilidades ➤ Despachos Profesionales <ul style="list-style-type: none"> • Antecedentes • Definición • Forma Organizacional • Jerarquía Organizacional • Clases • Nivel Académico • Servicios • Internacionalización de las firmas de auditoria • Control de calidad • Evaluación de la Competencia. 	<ul style="list-style-type: none"> • Forma de Constitución de los Despachos Profesionales de Auditoría. • Cantidad de Recurso Humano de los Despachos de Auditoría. • Nivel Académico. • Evaluación de la competencia. • Servicios que ofrecen los Despachos Profesionales de Auditoría. • Usuarios que se han incorporado al Despacho de Auditoría. • Usuarios que se han cambiado a otros Despachos de Auditoría. • Control de Calidad de los servicios que ofrecen las Firmas de Auditoría. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. ¿De qué forma se encuentra constituido el Despacho de Auditoría? a. Individual <input type="checkbox"/> b. Sociedad <input type="checkbox"/> 2. ¿Con cuánto Recurso Humano cuenta el Despacho Profesional de Auditoría? a. 1 a 3 <input type="checkbox"/> b. 4 a 6 <input type="checkbox"/> c. 7 a 9 <input type="checkbox"/> d. más de 9 <input type="checkbox"/> 4. ¿Cuenta el Despacho de Auditoría con Consultores Tributarios? Si <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> 5. ¿Qué servicios ofrecen en la Firma de Auditoría? a. Asesoría <input type="checkbox"/> b. Auditoría <input type="checkbox"/> c. Consultoría <input type="checkbox"/> d. Organización y Sistematización <input type="checkbox"/> e. Planificación Fiscal <input type="checkbox"/> f. Otros <input type="checkbox"/> 	<ol style="list-style-type: none"> 2. ¿Qué cantidad del Recurso Humano posee los siguientes niveles académicos? a. Diversificado <input type="checkbox"/> b. Licenciatura <input type="checkbox"/> c. Maestría <input type="checkbox"/> d. Doctorado <input type="checkbox"/> 6. ¿Indique los Servicios que requieren los clientes, que los Despachos de Auditoría no realizan con frecuencia? a. Dolarización <input type="checkbox"/> b. Cert y Aud. ISO <input type="checkbox"/> c. Fusión <input type="checkbox"/> d. Lavado de Dinero <input type="checkbox"/> e. Otros <input type="checkbox"/> 9.¿Quién supervisa el control de calidad de los servicios? a. Director <input type="checkbox"/> b. Auditor Senior <input type="checkbox"/> c. Otro <input type="checkbox"/> 	Directores de Despachos o Firmas de Auditoría.
Consultor Tributario	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Consultoría <ul style="list-style-type: none"> • Definición • Clases 	<ul style="list-style-type: none"> • Rol que juega el Consultor Tributario en Despachos Profesionales de Auditoría 	<ol style="list-style-type: none"> f. Otros <input type="checkbox"/> Especifique _____ 	<ol style="list-style-type: none"> 11.¿En qué porcentaje se han incrementado usuarios al Despacho o Firma de 	

<p>Servicio Especializado</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Consultor <ul style="list-style-type: none"> • Definición • Consultor definición • Clases • Plan formativo del Consultor ➤ Tributación <ul style="list-style-type: none"> • Antecedentes • Definición • Clases • Forma • Amortización Tributaria • Control Interno Tributario ➤ Consultor Tributario <ul style="list-style-type: none"> • Definición • Clases • Características • Funciones • Ventajas • Perfil • Nivel académico • Servicios • Participación • Forma de prestar los Servicios Tributarios. 	<ul style="list-style-type: none"> • Perfil de Egreso del Consultor Tributario • Servicios Tributarios más requeridos por los Clientes. • Cálculo de Honorarios por servicio de Consultoría Tributaria • Requerimiento de otros servicios por parte de los Clientes • Relación del Consultor Tributario ante el fisco • Relación del Consultor Tributario ante el Contribuyente 	<p>6. ¿Requieren los Clientes del Despacho o Firma, otros servicios que no ofrecen actualmente? Si <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p> <p>8. ¿Existe control de calidad de los servicios que prestan los Despachos Profesionales de Auditoría? Si <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p> <p>10. ¿Se han incorporado nuevos usuarios a su Despacho Profesional de Auditoría durante los nueve meses del año 2005? Si <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p> <p>12. ¿Se han cambiado usuarios de su Despacho o Firma a otras Firmas de Auditoría durante los nueve meses del 2005? Si <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p>	<p>Auditoría de enero a septiembre de 2005?</p> <p>a. De 1 a 5% <input type="checkbox"/></p> <p>b. De 6 a 10% <input type="checkbox"/></p> <p>c. De 11 a 15% <input type="checkbox"/></p> <p>d. De 16 a 20% <input type="checkbox"/></p> <p>e. De 21 a 25% <input type="checkbox"/></p> <p>f. Ningún % <input type="checkbox"/></p> <p>¿Por qué? _____</p> <p>13. ¿En qué porcentaje se han cambiado usuarios de su Despacho o Firma a otras Firmas de Auditoría durante los nueve meses del año 2005?</p> <p>a. De 1 a 5% <input type="checkbox"/></p> <p>b. De 6 a 10% <input type="checkbox"/></p> <p>c. De 11 a 15% <input type="checkbox"/></p> <p>d. De 16 a 20% <input type="checkbox"/></p> <p>e. De 21 a 25% <input type="checkbox"/></p> <p>f. Ningún % <input type="checkbox"/></p> <p>¿Por qué? _____</p>	
-------------------------------	--	---	---	---	--

<p>Servicio Especializado</p>	<p>➤ Consultor</p> <ul style="list-style-type: none"> • Definición • Consultor definición • Clases • Plan formativo del Consultor <p>➤ Tributación</p> <ul style="list-style-type: none"> • Antecedentes • Definición • Clases • Forma • Amortización Tributaria • Control Interno Tributario <p>➤ Consultor Tributario</p> <ul style="list-style-type: none"> • Definición • Clases • Características • Funciones • Ventajas • Perfil • Nivel académico • Servicios • Participación • Forma de prestar los Servicios Tributarios. 	<ul style="list-style-type: none"> • Forma de Constitución de los Despachos Profesionales de Auditoría. • Cantidad de Recurso Humano de los Despachos de Auditoría. • Nivel Académico. • Evaluación de la competencia. • Servicios que ofrecen los Despachos Profesionales de Auditoría. • Usuarios que se han incorporado al Despacho de Auditoría. • Usuarios que se han cambiado a otros Despachos de Auditoría. • Control de Calidad de los servicios que ofrecen las Firmas de Auditoría. 	<p>Especifique _____</p> <p>10. ¿Cuál es el perfil de egreso del Consultor Tributario de las Universidades?</p> <p>a) Excelente <input type="checkbox"/></p> <p>b) Bueno <input type="checkbox"/></p> <p>c) Regular <input type="checkbox"/></p> <p>d) Deficiente <input type="checkbox"/></p> <p>11. ¿Con qué periodicidad requieren los clientes la participación del Consultor Tributario?</p> <p>a) Mensual <input type="checkbox"/></p> <p>b) Trimestral <input type="checkbox"/></p> <p>c) Semestral <input type="checkbox"/></p> <p>d) Anual <input type="checkbox"/></p> <p>12. ¿Existe algún procedimiento especial uniforme para el cálculo de honorarios?</p> <p>Si <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p>	<p>7. ¿Qué beneficios conlleva ser un especialista en Consultoría Tributaria?</p> <p>a) Mayores ingresos <input type="checkbox"/></p> <p>b) Mayor preparación <input type="checkbox"/></p> <p>c) Captación y Aceptación de clientes <input type="checkbox"/></p> <p>9. ¿Indique los servicios que requieren los clientes, que los Despachos o Firmas de Auditoría no realizan con frecuencia?</p> <p>a) ISO <input type="checkbox"/></p> <p>b) Dolarización <input type="checkbox"/></p> <p>c) Lavado de activos <input type="checkbox"/></p> <p>d) Fusión <input type="checkbox"/></p> <p>e) Otros <input type="checkbox"/></p> <p>13. ¿Qué procedimiento utiliza para el cálculo de honorarios?</p> <p>a) Con fórmulas <input type="checkbox"/></p> <p>b) En base a la multa <input type="checkbox"/></p> <p>c) Otros medios <input type="checkbox"/></p>	
-------------------------------	---	--	---	---	--

Macro Variable	Índices teóricos	Referente empírico	H ₁ = En los Despachos Profesionales de Auditoría el Consultor Tributario es un Servicio Especializado		Quien Contesta
			Ex-ante	Ex – Post	
Despachos Profesionales de Auditoría	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Despachos Profesionales <ul style="list-style-type: none"> • Definición • Tipos • Nivel académico • Servicios ➤ Auditoría <ul style="list-style-type: none"> • Antecedentes • Definición • CPA Definición • Perfil • Habilidades ➤ Despachos Profesionales <ul style="list-style-type: none"> • Antecedentes • Definición • Forma Organizacional • Jerarquía Organizacional • Clases • Nivel Académico • Servicios • Internacionalización de las firmas de auditoria • Control de calidad • Evaluación de la Competencia. 	<ul style="list-style-type: none"> • Forma de Constitución de los Despachos Profesionales de Auditoría. • Cantidad de Recurso Humano de los Despachos de Auditoría. • Nivel Académico. • Evaluación de la competencia. • Servicios que ofrecen los Despachos Profesionales de Auditoría. • Usuarios que se han incorporado al Despacho de Auditoría. • Usuarios que se han cambiado a otros Despachos de Auditoría. • Control de Calidad de los servicios que ofrecen las Firmas de Auditoría. 	<p>1. ¿Ha requerido servicios de Despachos Profesionales de Auditoría? Si <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p> <p>4. ¿Le han notificado por medio de audiencia de parte de la SAT, ajustes, multas o recargos por infracciones tributarias en las que incurrió la empresa? Si <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p> <p>6. ¿Ha requerido servicios de Defensa Fiscal por parte de los Despachos Profesionales de Auditoría? Si <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p> <p>8. ¿Realizan Planificación Fiscal en su empresa para el pago de Impuestos? Si <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/></p> <p>9. ¿Quién realiza la Planificación Fiscal en su empresa?</p>	<p>2. ¿Qué tipo de Servicios ha requerido de Despachos Profesionales de Auditoría?</p> <p>a. Asesoría <input type="checkbox"/></p> <p>b. Auditoría <input type="checkbox"/></p> <p>c. Org. y Sist. C. <input type="checkbox"/></p> <p>d. Defensa Fiscal <input type="checkbox"/></p> <p>e. Consultoría <input type="checkbox"/></p> <p>f. Otros <input type="checkbox"/></p> <p>Especifique _____</p> <p>3. ¿Con qué regularidad solicita Servicios de Despachos Profesionales de Auditoría?</p> <p>a) Semanalmente <input type="checkbox"/></p> <p>b) Mensualmente <input type="checkbox"/></p> <p>c) Trimestralmente <input type="checkbox"/></p> <p>d) Semestralmente <input type="checkbox"/></p> <p>e) Anualmente <input type="checkbox"/></p> <p>f) Eventualmente <input type="checkbox"/></p> <p>5. ¿Cuántas veces le han notificado ajustes, multas y recargos por infracciones tributarias de parte de la SAT?</p>	Propietarios de Empresas Medianas.
Consultor Tributario	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Consultoría <ul style="list-style-type: none"> • Definición • Clases 	<ul style="list-style-type: none"> • Rol que juega el Consultor Tributario en Despachos Profesionales de Auditoría 	<p>a. Propietario <input type="checkbox"/></p> <p>b. Gerente <input type="checkbox"/></p> <p>c. Auditor Interno <input type="checkbox"/></p>	<p>a) Una vez <input type="checkbox"/></p> <p>b) Dos veces <input type="checkbox"/></p> <p>c) Tres veces <input type="checkbox"/></p>	

<p>Servicio Especializado</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Consultor <ul style="list-style-type: none"> • Definición • Consultor definición • Clases • Plan formativo del Antecedentes • Definición • Clases • Forma • Amortización Tributaria • Control Consultor ➤ Tributación <ul style="list-style-type: none"> • Interno Tributario ➤ Consultor Tributario <ul style="list-style-type: none"> • Definición • Clases • Características • Funciones • Ventajas • Perfil • Nivel académico • Servicios • Participación • Forma de prestar los Servicios Tributarios. 	<ul style="list-style-type: none"> • Perfil de Egreso del Consultor Tributario • Servicios Tributarios más requeridos por los Clientes. • Cálculo de Honorarios por servicio de Consultoría Tributaria • Requerimiento de otros servicios por parte de los Clientes • Relación del Consultor Tributario ante el fisco • Relación del Consultor Tributario ante el Contribuyente 	<p>d. Contador <input type="checkbox"/></p> <p>e. Otra Persona <input type="checkbox"/></p>	<p>d) Cuatro veces <input type="checkbox"/></p> <p>e) Cinco veces <input type="checkbox"/></p> <p>f) Más de 5 veces <input type="checkbox"/></p> <p>g) Ninguna vez <input type="checkbox"/></p> <p>7.¿A qué tipo de Profesionales ha recurrido para la realización de la Defensa Fiscal (por ajustes, multas o recargos) de su empresa, ante la SAT?</p> <p>a) Perito Contador <input type="checkbox"/></p> <p>b) Auditor <input type="checkbox"/></p> <p>c) Abogado <input type="checkbox"/></p> <p>d) Consultor <input type="checkbox"/></p> <p>e) Otro <input type="checkbox"/></p> <p>10.¿Con qué frecuencia realizan la Planificación Fiscal de los impuestos en su empresa?</p> <p>a) Mensualmente <input type="checkbox"/></p> <p>b) Trimestralmente <input type="checkbox"/></p> <p>c) Semestralmente <input type="checkbox"/></p> <p>d) Anualmente <input type="checkbox"/></p> <p>e) Otra Forma <input type="checkbox"/></p>	
-------------------------------	---	---	---	--	--

IX. FICHA TECNICA METODICA DE LA INVESTIGACION

DATOS DE IDENTIFICACION	ACCIONES
<p>CLASE DE ESTUDIO TIPO SUB TIPO METODO GENERAL</p>	<p>No Experimental. Transeccional o Transversal en el Tiempo. Descriptivo. Metafísico – Funcional-Estructuralista.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El Investigador procederá a desarrollar la investigación del fenómeno a través de la encuesta dirigida a Directores de Despachos Profesionales de Auditoría, Consultores Tributarios y empresarios de la Ciudad de Quetzaltenango. • Se asume una actitud de observador de los sujetos del Problema. • Todo Consultor Tributario debe ser un Especialista con una Maestría o Doctorado en esa Materia, para asesorar a los clientes adecuadamente. • Se determinará el grado Académico de Consultores Tributarios que pertenecen a Despachos o Firmas de Auditoría Nacionales. • ¿Cuál es la diferencia existente entre el perfil de Egreso del Master en Consultoría Tributaria y los Requerimientos de las empresas empleadoras?. • ¿Cuál es la diferencia entre el Grado Académico de Consultores Tributarios en Despachos o Firmas Locales, Nacionales y en Firmas Extranjeras de Auditoría?.
<p>METODOS PARTICULARES</p>	<p>Se realizarán Procesos de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • INDUCCION: Al clasificar los Despachos o Firmas de Auditoría, en Locales, Nacionales y Extranjeras. • ANALOGIA: Se procederá a comparar el Grado de Nivel Académico de los Consultores Tributarios de Despachos o Firmas de Auditoría Locales, Nacionales y Firmas Extranjeras. • DEDUCCION: Se procederá a establecer el perfil de salida de los Consultores Tributarios en la Universidad y los requerimientos de las empresas empleadoras de estos Especialistas.
<p>TECNICAS</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Análisis de Documentación. • Observación. • Encuesta.

PROCEDIMIENTOS

- **Análisis de Documentación.**
 - Se procederá a revisar libros, seminarios, tesis y revistas, para elaborar citas textuales sobre la participación del Consultor Tributario en Despachos o Firmas de Auditoría.
 - Establecer el Rol del Consultor Tributario en Despachos o Firmas de Auditoría.
 - Revisar el diseño Curricular de la Maestría de Consultoría Tributaria.
- **Observación.**
 - Se realizarán visitas a Despachos Profesionales de Auditoría y a empresas ubicados en la Ciudad de Quetzaltenango, para tomar nota de la departamentalización o estructura existente en las mismas y verificar si cuentan con Especialistas en Materia Tributaria.
- **Encuesta.**
 - La Encuesta se aplicará a :
 - a. Muestra de la Totalidad de Directores de Despachos o Firmas de Auditoría ubicados en la Ciudad de Quetzaltenango.
Universo 28 Despachos de Auditoría, datos obtenidos de IGCPA.
Error máximo aceptable: 5%.
Porcentaje de Estimación de la Muestra: 50%.
Nivel deseado de confianza: 95%.
n : 26.
Fuente: Programa Stats v1.1
 - b. Muestra de la Totalidad de Consultores Tributarios que laboran en Despachos de Auditoría.
Universo 26 Consultores Tributarios de Despachos de Auditoría.
Error máximo aceptable: 5%.
Porcentaje de Estimación de la Muestra: 50%.
Nivel deseado de confianza: 95%.
n : 24.
Fuente: Programa Stats v1.1

	<p>c. El 62% de las empresas medianas ubicadas en la Ciudad de Quetzaltenango. ($86 \times 62\% = 53$), datos obtenidos del INTECAP. Entendiendo por empresa mediana, a la entidad conformada de 15 a 75 empleados.</p> <p>Utilizando el muestreo a criterio para las empresas medianas.</p> <p>O bien, a través del Programa Stats.</p> <p>Universo 86 empresas medianas de la Ciudad de Quetzaltenango.</p> <p>Error máximo aceptable: 5%.</p> <p>Porcentaje de Estimación de la Muestra: 10% o 90%.</p> <p>Nivel deseado de confianza: 95%.</p> <p>n : 53.</p> <p>Fuente: Programa Stats v1.1</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tabulación de Datos. <ul style="list-style-type: none"> ▪ Se tabulará la información de la Encuesta, por medio de Tarjado.
<p>FORMAS, INSTRUMENTOS Y HERRAMIENTAS.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Formas. <ul style="list-style-type: none"> ▪ Para elaborar el Informe Final, se utilizarán Citas Textuales, Cuadros de Resumen y Gráficos Estadísticos, los cuales se ubicarán dentro del Texto. ▪ El estudio se presentará en un Discurso Técnico de cuatro Capítulos. • Instrumentos. Se elaborarán: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Tres Boletas de Encuesta, dirigidas a: <ol style="list-style-type: none"> a. Directores de Despachos Profesionales de Auditoría. b. Consultores Tributarios. c. Propietarios de empresas medianas. • Herramientas. Se implementará: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Gráficos de Barras, de Frecuencias y de Pie, para facilitar la interpretación y explicación del Fenómeno. ▪ Fichas para Citas Textuales. ▪ Fichas de Observación de Campo. ▪ Fichas Bibliográficas. ▪ Fichas de Resumen.

X. CRONOGRAMA Y PRESUPUESTO.

A. CRONOGRAMA

a) CRONOGRAMA DE ELABORACION DEL DISEÑO DE INVESTIGACION.

No	ACTIVIDADES	OCTUBRE				NOVIEMBRE				DICIEMBRE			
		1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
1	Problematización del Tema.	X											
2	Elaboración de Justificación.		X										
3	Elaboración del Planteamiento y Definición del Problema.		X	X									
4	Delimitación del Problema.				X								
5	Elaboración del Marco Teórico.					X	X	X	X				
6	Elaboración de Hipótesis.								X				
7	Elaboración Ficha Técnica Metódica.									X			
8	Estructuración del Presupuesto.										X		
9	Elaboración de Encuesta.											X	
10	Elaboración de Bibliografía Preliminar.												X

b) CRONOGRAMA DE DETALLE EN TIEMPO DE ELABORACION DE TESIS

No	Aspecto / Acción	Mes	Semana	Día	Observación
1.	Recopilación de información de campo.	Enero	1a, 2da, 3 ^a , 4 ^a .	4-11-18-25	4 Descansos
2.	Tabulación de Información.	Febrero	1a, 2da.	1 - 8	2 Descansos
3.	Análisis de Interpretación de Resultados.	Feb. / Marzo	3a, 4a, 1a, 2a.	15-22-29-7-14	5 Descansos
4.	Marco Teórico (Redacción).	Marzo / Abril	3a, 4a y 1a - 4a.	21-28-4-11-18-25	6 Descansos
5.	Comprobación de Hipótesis.	Mayo	1a, 2da, 3 ^a , 4 ^a .	2-9-16-23-30	5 Descansos
6.	Conclusiones y Recomendaciones.	Junio	1a.	6	1 Descanso
7.	Revisión del Asesor.	Junio / Sept.	2a - 4ta y 1a - 4a.		
8.	Informe Final.	Octubre	1a, 2a.	3-10	2 Descansos
	TOTAL	12 MESES	23 SEMANAS	136 DIAS	25 Descansos

XI. PRESUPUESTO.

PRESUPUESTO		
Investigación: <u>El Rol del Consultor Tributario en Despachos Profesionales de Auditoría en la Ciudad de Quetzaltenango.</u> Duración: <u>12 meses</u> .		
Investigador Responsable: <u>Mario Rolando Robles de León</u> .		
Fecha prevista para el Inicio: <u>1 de octubre de 2004</u> .		
CODIGO	RECURSOS	MONTO/Proyecto en Quetzales.
RECURSOS HUMANOS.		
001	Salario del Investigador. (Encuestador, Tabulador e Impresor).	Q. 15,900.00
002	Gastos Viáticos y Alimentación.	Q. 250.00
RECURSOS MATERIALES.		
003	Material de Oficina.	Q. 125.00
004	Combustible.	Q. 100.00
005	Bibliografía.	Q. 580.00
006	Equipo.	Q. 1,200.00
007	Elaboración e Impresión de Informes de Tesis.	Q. 1,800.00
RECURSOS INSTITUCIONALES.		
008	Pago de Energía Eléctrica.	Q. 500.00
009	Pago de Internet.	Q. 100.00
010	Pago de Teléfono.	Q. 200.00
GASTOS VARIOS.		
011	Gastos Varios.	Q. 230.00
TOTAL DE COSTOS DE LA INVESTIGACION.		Q. 20,985.00

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA.**

BOLETA DE ENCUESTA

Dirigida a: DIRECTORES DE DESPACHOS PROFESIONALES O FIRMAS DE AUDITORIA.

La presente boleta tiene fines puramente académicos, por lo cual la información proporcionada es totalmente confidencial, permitiendo su uso exclusivamente para la realización de la Tesis: **“El Rol del Consultor Tributario en Despachos Profesionales de Auditoría en la Ciudad de Quetzaltenango”**, de la Maestría en Consultoría Tributaria del CUNOC. Para lo cual se le solicita se sirva contestar las siguientes preguntas colocando una “x” en el cuadro que considere conveniente.

1. ¿De qué forma se encuentra constituido el Despacho de Auditoría?

a. Individual	<input type="checkbox"/>	b. Sociedad	<input type="checkbox"/>
---------------	--------------------------	-------------	--------------------------

2. ¿Con cuánto Recurso Humano Profesional cuenta el Despacho Profesional de Auditoría?

a. 1 a 3	<input type="checkbox"/>	b. 4 a 6	<input type="checkbox"/>
c. 7 a 9	<input type="checkbox"/>	d. más de 9	<input type="checkbox"/>

3. ¿Qué cantidad del Recurso Humano posee los siguientes niveles académicos?

a. Diversificado	<input type="checkbox"/>	b. Licenciatura	<input type="checkbox"/>
c. Maestría	<input type="checkbox"/>	d. Doctorado	<input type="checkbox"/>

4. ¿Cuenta el Despacho de Auditoría con Consultores Tributarios?

a. SI	<input type="checkbox"/>	b. No	<input type="checkbox"/>
-------	--------------------------	-------	--------------------------

5. ¿Qué servicios ofrecen en el Despacho Profesional de Auditoría?

a. Asesoría	<input type="checkbox"/>	b. Auditoría	<input type="checkbox"/>	c. Consultoría	<input type="checkbox"/>
d. Organización y Sistematización Contable			<input type="checkbox"/>	e. Planificación Fiscal.	
f. Otros		<input type="checkbox"/>			

Especifique _____

6. ¿Requieren los Clientes del Despacho o Firma, otros servicios que no ofrecen actualmente?

a. SI	<input type="checkbox"/>	b. No	<input type="checkbox"/>
-------	--------------------------	-------	--------------------------

7. ¿Indique los Servicios que requieren los clientes, que los Despachos de Auditoría no realizan con frecuencia?

a. Dolarización	<input type="checkbox"/>	b. Certificación y Auditoría ISO	<input type="checkbox"/>
c. Fusión	<input type="checkbox"/>	d. Lavado de Dinero u Otros Activos.	<input type="checkbox"/>
e. Otros		<input type="checkbox"/>	

Especifique _____

8. ¿Existe control de calidad de los servicios que prestan los Despachos Profesionales de Auditoría?

a. SI		b. No	
-------	--	-------	--

9. ¿Quién supervisa el control de calidad de los servicios?

a. Director		b. Auditor Senior		c. Otro	
-------------	--	-------------------	--	---------	--

Especifique _____

10. ¿Se han incorporado nuevos usuarios a su Despacho Profesional de Auditoría durante los meses de enero a septiembre de 2005?

a. SI		b. No	
-------	--	-------	--

11. ¿En qué porcentaje se han incrementado usuarios al Despacho o Firma de Auditoría durante los meses de enero a septiembre de 2005?

a. De 1 a 5%		b. De 6 a 10%		c. De 11 a 15%	
d. De 16 a 20%		e. De 21 a 25%		f. Ningún Porcentaje	

¿Por qué? _____

12. ¿Se han cambiado usuarios de su Despacho o Firma a otras Firmas de Auditoría durante los meses de enero a septiembre de 2005?

a. SI		b. No	
-------	--	-------	--

13. ¿En qué porcentaje se han cambiado usuarios de su Despacho o Firma a otras Firmas de Auditoría durante los meses de enero a septiembre de 2005?

a. De 1 a 5%		b. De 6 a 10%		c. De 11 a 15%	
d. De 16 a 20%		e. De 21 a 25%		f. Ningún Porcentaje	

¿Por qué? _____

14. ¿Cuál es el Rol del Consultor Tributario en Despachos de Auditoría?

a. Asesor		b. Consultor	
c. Analista de Aspectos Tributarios			

15. ¿Indique qué funciones o servicios realiza el Consultor Tributario en Despachos Profesionales de Auditoría?

a. Planificación Fiscal		b. Control Interno Tributario	
c. Defensa Fiscal		d. Auditoría Tributaria	

Le agradecemos por la atención que le prestó a la presente.

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA.**

BOLETA DE ENCUESTA

Dirigida a: CONSULTORES TRIBUTARIOS.

La presente boleta tiene fines puramente académicos, por lo cual la información proporcionada es totalmente confidencial, permitiendo su uso exclusivamente para la realización de la Tesis: **“El Rol del Consultor Tributario en Despachos Profesionales de Auditoría en la Ciudad de Quetzaltenango”**, de la Maestría en Consultoría Tributaria del CUNOC. Para lo cual se le solicita se sirva contestar las siguientes preguntas colocando una “x” en el cuadro que considere conveniente.

1. ¿Cómo considera la participación del Consultor Tributario en Despachos o Firmas de Auditoría?

a. Excelente		b. Buena	
c. Regular		d. Deficiente	

2. ¿Se han incorporado nuevos usuarios al Despacho de Auditoría, con el servicio de Consultoría durante los meses de enero a septiembre de 2005?

a. SI		b. No	
-------	--	-------	--

3. ¿En qué porcentaje se han incrementado usuarios al Despacho o Firma de Auditoría con el servicio de Consultoría durante los meses de enero a septiembre de 2005?

a. De 1 a 5%		b. De 6 a 10%		c. De 11 a 15%	
d. De 16 a 20%		e. De 21 a 35%		f. Ningún Porcentaje	

¿Por qué? _____

4. ¿Cuál es el grado de especialización que deben poseer los Consultores Tributarios?

a. Perito Contador		b. Licenciatura	
c. Maestría		d. Doctorado	

Especifique _____

5. ¿Cree que existan ventajas para el contribuyente al asesorarse por un Consultor Tributario?

a. SI		b. No	
-------	--	-------	--

6. ¿Cuáles son las ventajas que ofrece un especialista en Consultoría Tributaria?

a. Servicios de Calidad		b. Defensa Fiscal especializada	
c. Asesoría Eficiente		d. Mayor certeza en Impuestos	
e. Otros			

7. ¿Qué beneficios conlleva ser un especialista en Consultoría Tributaria?

a. Mayores ingresos		b. Mayor preparación en Impuestos por Exigencia Justicia Tributaria.		c. Captación y Aceptación de Clientes.	
---------------------	--	--	--	--	--

8. **¿Cuáles son los servicios que predominan en cuanto al requerimiento de sus clientes?**

a. Asesoría Fiscal		b. Planificación Fiscal		c. Defensa Fiscal	
d. Control Interno Tributario		e. Otros			

Especifique _____

9. **¿Indique los servicios que requieren los clientes, que los Despachos o Firmas de Auditoría no realizan con frecuencia?**

a. ISO		b. Dolarización		c. Lavado de Activos	
d. Fusión		e. Otros			

Especifique _____

10. **¿Cuál es el perfil de egreso del Consultor Tributario de las Universidades?**

a. Excelente		b. Bueno	
c. Regular		d. Deficiente	

11. **¿Con qué periodicidad requieren los clientes la participación del Consultor Tributario?**

a. Mensual		b. Trimestral		c. Semestral	
d. Anual		e. Eventual		f. Continua	

12. **¿Existe algún procedimiento especial uniforme para el cálculo de honorarios profesionales?**

a. SI		b. No	
-------	--	-------	--

13. **¿Qué procedimiento utiliza para el cálculo de honorarios?**

a. Con fórmulas		b. En base a la multa	
c. Por tiempo		d. Otros medios	

14. **¿Cuál es el Rol del Consultor Tributario en Despachos o Firmas de Auditoría?**

a. Asesor especializado		b. Analista de aspectos tributarios	
c. Otro			

Especifique _____

15. **¿Indique qué funciones o servicios realiza el Consultor Tributario en Despachos Profesionales de Auditoría?**

a. Planificación Fiscal		b. Control Interno Tributario	
c. Defensa Fiscal		d. Auditoría Tributaria	

Le agradecemos por la atención que le prestó a la presente.

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA.**

BOLETA DE ENCUESTA

Dirigida a: EMPRESARIOS.

La presente boleta tiene fines puramente académicos, por lo cual la información proporcionada es totalmente confidencial, permitiendo su uso exclusivamente para la realización de la Tesis: **“El Rol del Consultor Tributario en Despachos Profesionales de Auditoría en la Ciudad de Quetzaltenango”**, de la Maestría en Consultoría Tributaria del CUNOC. Para lo cual se le solicita se sirva contestar las siguientes preguntas colocando una “x” en el cuadro que considere conveniente.

1. ¿Ha requerido servicios de Despachos Profesionales de Auditoría?

a. SI		b. No	
-------	--	-------	--

2. ¿Qué tipo de Servicios ha requerido de Despachos Profesionales de Auditoría?

a. Asesoría		b. Auditoría	
c. Organización y Sistematización Contable		d. Defensa Fiscal	
e. Consultoría		f. Otros	

Especifique _____

3. ¿Con qué regularidad solicita Servicios de Despachos Profesionales de Auditoría?

a. Semanalmente		b. Mensualmente		c. Trimestralmente	
d. Semestralmente		e. Anualmente		f. Eventualmente	

4. ¿Le han notificado por medio de audiencia de parte de la SAT, ajustes, multas o recargos por infracciones tributarias en las que incurrió la empresa?

a. SI		b. No	
-------	--	-------	--

5. ¿Cuántas veces le han notificado ajustes, multas y recargos por infracciones tributarias de parte de la SAT?

a. Una vez		b. Dos veces		c. Tres veces	
d. Cuatro veces		e. Cinco veces		f. Más de 5 veces	
g. Ninguna					

¿Por qué? _____

6. ¿Ha requerido servicios de Defensa Fiscal por parte de los Despachos Profesionales de Auditoría?

a. SI		b. No	
-------	--	-------	--

7. **¿A qué tipo de Profesionales ha recurrido para la realización de la Defensa Fiscal (por ajustes, multas o recargos) de su empresa, ante la SAT?**

a. Perito Contador		b. Auditor		c. Abogado	
d. Consultor		e. Otro			

Especifique _____

8. **¿Realizan Planificación Fiscal en su empresa para el pago de Impuestos?**

a. SI		b. No	
-------	--	-------	--

9. **¿Quién realiza la Planificación Fiscal en su empresa?**

a. Propietario		b. Gerente	
c. Auditor Interno		d. Contador	
e. Otro Persona			

Especifique _____

10. **¿Con qué frecuencia realizan la Planificación Fiscal de los impuestos en su empresa?**

a. Mensualmente		b. Trimestralmente		c. Semestralmente	
d. Anualmente		e. Otra Forma			

Especifique _____

11. **¿Cuentan con Control Interno Tributario en su empresa?**

a. SI		b. NO	
-------	--	-------	--

12. **¿Quién realiza el Control Interno en su empresa?**

a. Propietario		b. Gerente		c. Auditor Interno	
d. Contador		e. Auditor Externo		f. Otra persona	

13. **¿Han realizado Auditorías Tributarias en su empresa?**

a. SI		b. NO	
-------	--	-------	--

14. **¿Quién ha realizado Auditorías Tributarias en su empresa?**

a. Contador		b. Auditor Interno		c. Auditor Externo	
d. Otra persona					

Le agradecemos por la atención que le prestó a la presente.

ANEXO IV
RESULTADOS INVESTIGACIÓN DE CAMPO

• **DIRECTORES DE DESPACHOS PROFESIONALES DE AUDITORÍA**

Cuadro No. 1.
CONSTITUCIÓN Y RECURSO HUMANO DE LOS DESPACHOS PROFESIONALES DE
AUDITORÍA DE QUETZALTENANGO
Octubre de 2005.

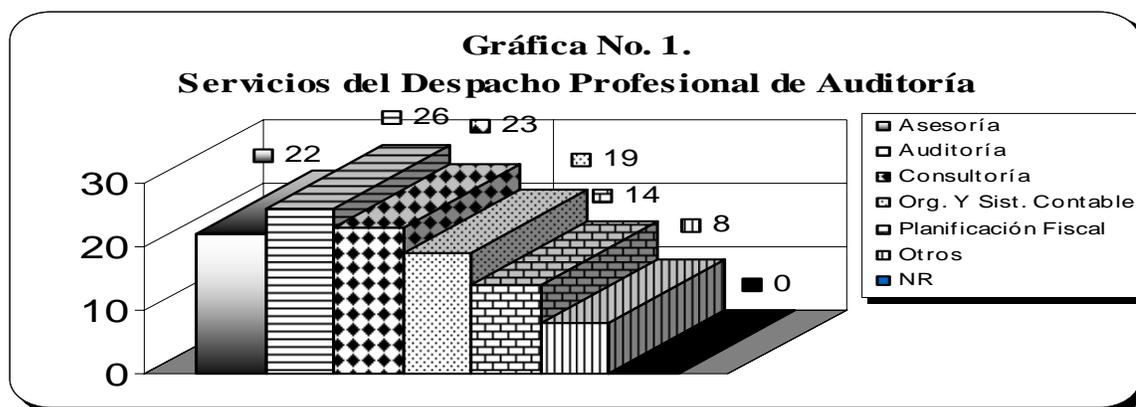
Forma de Constitución de los Despachos			Cantidad de Recurso Humano de los Despachos		
Individual	23	88%	De 1 a 3	17	65%
Sociedad	3	12%	De 4 a 6	6	23%
			De 7 a 9	2	8%
			Más de 9	1	4%
Total	26	100%	Total	26	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 1 y 2. Anexo I).

Cuadro No. 2.
NIVEL ACADÉMICO DEL RECURSO HUMANO Y DE CONSULTORES TRIBUTARIOS EN
LOS DESPACHOS DE AUDITORÍA
Quetzaltenango, Octubre de 2005.

Nivel académico del Recurso Humano de los Despachos			Cuentan los Despachos de Auditoría con Consultores Tributarios		
Diversificado	45	42%	SI	23	88%
Licenciatura	40	38%	NO	3	12%
Maestría	20	19%			
NR	1	1%			
Total	106	100%	Total	26	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 3 y 4 Anexo I).



Fuente: Investigación de Campo (Respuesta 5. Anexo I).

Cuadro No. 3.
SERVICIOS QUE REQUIEREN LOS CLIENTES DE LOS DESPACHOS DE AUDITORÍA DE
QUETZALTENANGO
Octubre de 2005

Requieren los clientes servicios que no ofrecen actualmente			Servicios que requieren los clientes que los Despachos no realizan con frecuencia		
SI	15	58%	Dolarización	12	23%
NO	11	42%	Certificación y Auditoría ISO	15	29%
			Fusión	13	25%
			Lavado de Dinero u Otros Activos.	7	13%
			Otros	4	8%
			NR	1	2%
Total	26	100%	Total	52	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 6 y 7. Anexo I).

Cuadro No. 4.
CONTROL DE CALIDAD DE LOS SERVICIOS DE LOS DESPACHOS DE AUDITORÍA DE
QUETZALTENANGO
Octubre de 2005

Existe Control de Calidad en los Servicios			Persona que supervisa el Control de Calidad de los Servicios		
SI	21	81%	Director	16	62%
NO	5	19%	Auditor Senior	5	19%
			NR	5	19%
Total	26	100%	Total	26	100%

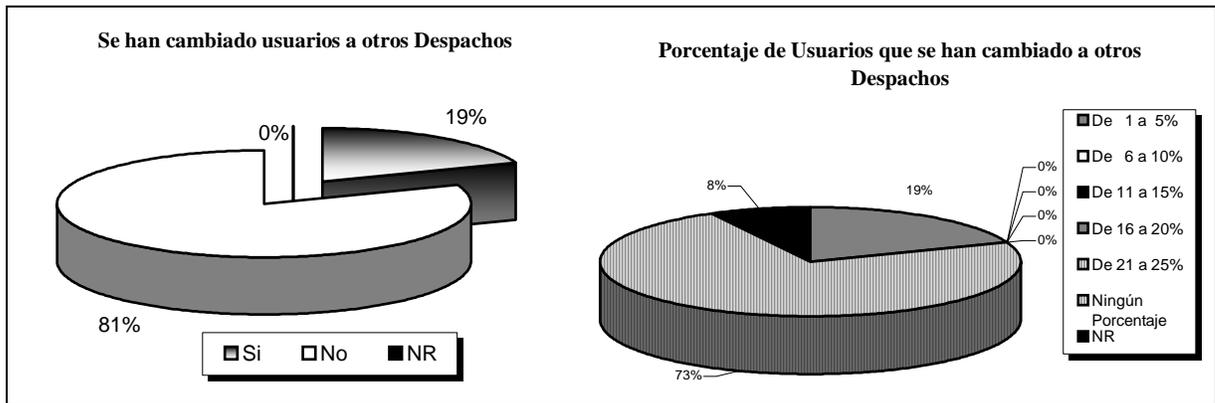
Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 8 y 9. Anexo I).

Cuadro No. 5.
ACEPTACIÓN DE LOS SERVICIOS POR PARTE DE LOS CLIENTES DE LOS DESPACHOS
DE AUDITORÍA DE QUETZALTENANGO
Octubre de 2005.

Se han incorporado nuevos usuarios al despacho de Auditoría			En qué porcentaje se han incrementado usuarios a su Despacho		
SI	23	88%	De 1 a 5%	12	46%
NO	3	12%	De 6 a 10%	5	19%
			De 11 a 15%	4	15%
			De 16 a 20%	0	0%
			De 21 a 25%	2	8%
			Ningún Porcentaje	3	12%
Total	26	100%	Total	26	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 10 y 11. Anexo I).

GRÁFICA No. 2
CAMBIO DE CLIENTES A OTROS DESPACHOS DE AUDITORÍA
Quetzaltenango, Octubre de 2005.



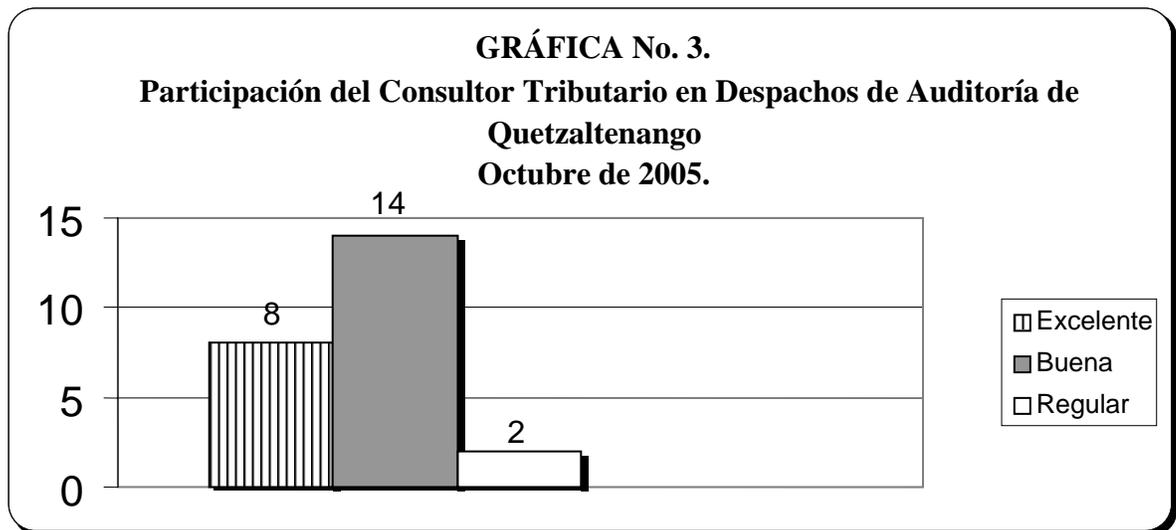
Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 12 y 13. Anexo II).

Cuadro No. 6
ROL Y FUNCIONES DEL CONSULTOR TRIBUTARIO EN DESPACHOS DE AUDITORÍA
DE QUETZALTENANGO
Octubre de 2005.

Rol del Consultor Tributario en Despachos de Auditoría			Funciones o servicios que realiza el Consultor Tributario en Despachos		
Asesor	15	58%	Planificación Fiscal	5	19%
Consultor	8	31%	Control Interno Tributario	3	11%
Analista de aspectos tributarios	3	11%	Defensa Fiscal	16	62%
			Auditoría Tributaria	2	8%
Total	26	100%	Total	26	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 14 y 15. Anexo I).

• **CONSULTORES TRIBUTARIOS**



Fuente: Investigación de Campo (Respuesta No. 1. Anexo II).

Cuadro No. 7.

**GRADO ACADÉMICO DEL CONSULTOR TRIBUTARIO
Quetzaltenango, Octubre de 2005.**

Grado de especialización que debe poseer el Consultor Tributario			Nivel de egreso de los Consultores Tributarios de las Universidades		
Doctorado	4	17%	Excelente	6	25%
Maestría	14	58%	Bueno	13	54%
Licenciatura	6	25%	Regular	3	13%
			Deficiente	1	4%
			NR	1	4%
Total	24	100%	Total	24	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 4 y 10. Anexo II).

Cuadro No. 8.

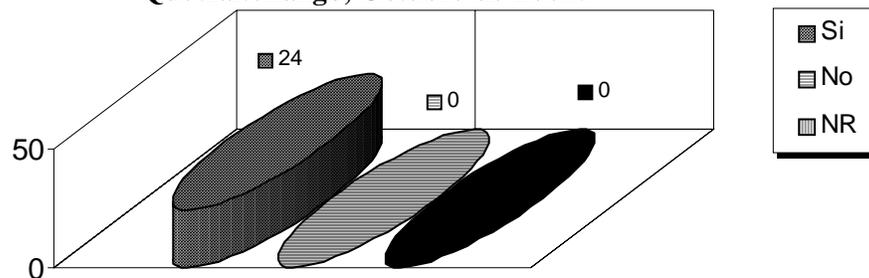
**SERVICIOS DE LOS CONSULTORES TRIBUTARIOS QUE REQUIEREN LOS CLIENTES
Quetzaltenango, Octubre de 2005.**

Servicios que predominan en cuanto al requerimiento de los clientes			Servicios que requieren los clientes que los Despachos no realizan con frecuencia		
Planificación Fiscal	3	7%	ISO	12	23%
Defensa Fiscal	38	86%	Dolarización	15	29%
Auditoría Tributaria	2	5%	Lavado de Dinero	13	25%
Control Interno Tributario	1	2%	Fusión.	7	13%
			Otros	4	8%
			NR	1	2%
Total	44	100%	Total	52	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 8 y 9. Anexo II).

GRÁFICA No. 4.

**Existen ventajas al asesorarse por Consultores Tributarios
Quetzaltenango, Octubre de 2005.**



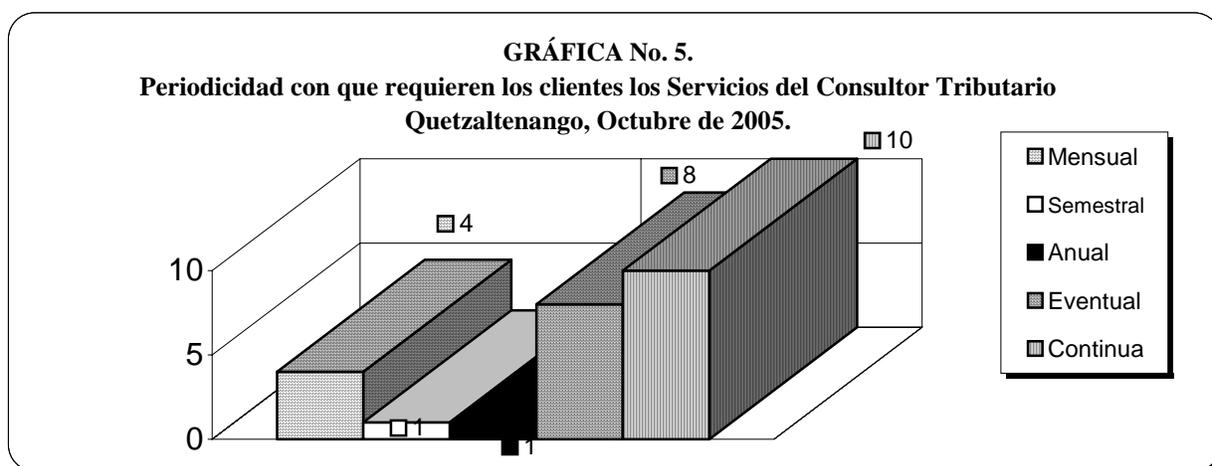
Fuente: Investigación de Campo (Respuesta No. 5. Anexo II).

Cuadro No. 9.

**VENTAJAS Y BENEFICIOS QUE OFRECE EL CONSULTOR TRIBUTARIO
Quetzaltenango, Octubre de 2005.**

Ventajas que ofrece un especialista en Consultoría Tributaria			Beneficios que obtiene el Especialista en Consultoría Tributaria		
Servicios de Calidad	8	14%	Mayores ingresos	12	29%
Defensa Fiscal Especializada	19	33%	Mayor preparación en impuestos por exigencia de Justicia tributaria	14	33%
Asesoría Eficiente	14	24%	Captación y aceptación de Clientes	16	38%
Mayor certeza en impuestos	15	26%			
Otros	2	3%			
Total	58	100%	Total	42	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 6 y 7. Anexo II).



Fuente: Investigación de Campo (Respuesta No. 11. Anexo II).

Cuadro No. 10.

**SATISFACCIÓN DE LOS CLIENTES POR LOS SERVICIOS QUE PRESTAN LOS
DESPACHOS DE AUDITORÍA DE QUETZALTENANGO
Octubre de 2005.**

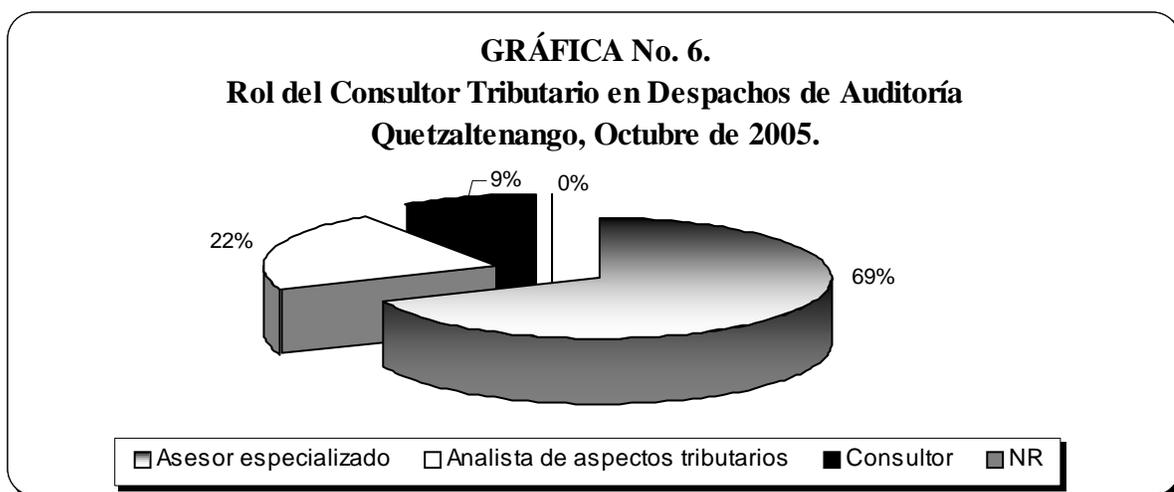
Se han incorporado nuevos usuarios al despacho de Auditoría			En qué porcentaje se han incrementado usuarios a su Despacho		
SI	23	96%	De 1 a 5%	13	54%
NO	1	4%	De 6 a 10%	4	17%
			De 11 a 15%	3	13%
			De 16 a 20%	1	4%
			De 21 a 35%	2	8%
			Ningún Porcentaje	1	4%
Total	24	100%	Total	24	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 2 y 3. Anexo II).

Cuadro No. 11.
CÁLCULO DE HONORARIOS DE CONSULTORES TRIBUTARIOS
Quetzaltenango, Octubre de 2005.

Existe algún procedimiento especial para el cálculo de Honorarios			Procedimiento que utiliza para el cálculo de Honorarios Profesionales		
SI	6	25%	En base a la multa	14	59%
NO	18	75%	Por tiempo	9	38%
			Otros medios	1	3%
Total	24	100%	Total	24	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 12 y 13. Anexo II).



Fuente: Investigación de Campo (Respuesta No. 14. Anexo II).

Cuadro No. 12
FUNCIONES DEL CONSULTOR TRIBUTARIO EN DESPACHOS AUDITORÍA DE
QUETZALTENANGO
Octubre de 2005.

Funciones o servicios que realiza el Consultor Tributario en Despachos		
RESPUESTAS	No.	%
Planificación Fiscal	6	25%
Control Interno Tributario	5	21%
Defensa Fiscal	10	42%
Auditoría Tributaria	3	12%
Total	24	100%

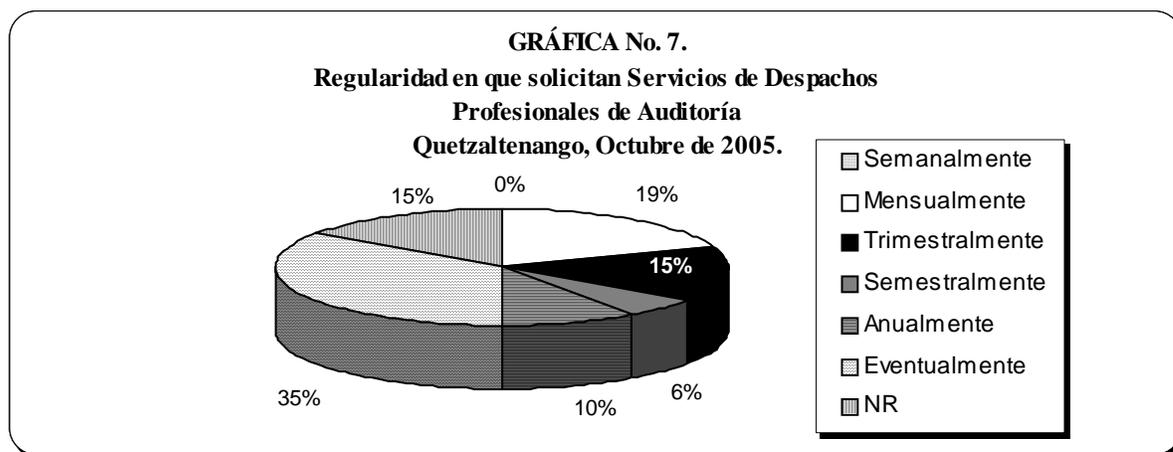
Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 15. Anexo II).

- **EMPRESARIOS**

Cuadro No. 13.
SERVICIOS QUE REQUIEREN LOS EMPRESARIOS DE DESPACHOS DE AUDITORÍA
Quetzaltenango, Octubre de 2005.

Ha requerido Servicios de Despachos de Auditoría			Servicios que requieren los empresarios de Despachos de Auditoría		
SI	41	77%	Asesoría	36	44%
NO	12	23%	Auditoría	21	26%
			Organización y Sist. Contable	10	12%
			Defensa Fiscal	7	8%
			Consultoría	3	4%
			NR	5	6%
Total	53	100%	Total	82	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 1 y 2. Anexo III).



Fuente: Investigación de Campo (Respuesta No. 3. Anexo III).

Cuadro No. 14.
NOTIFICACIONES DE AUDIENCIAS A LAS EMPRESAS POR PARTE DE LA SAT
Quetzaltenango, Octubre de 2005.

Le ha notificado Audiencias por infracciones tributarias la SAT			Número de veces que le han notificado Audiencias la SAT		
SI	29	55%	Una vez	14	26%
NO	24	45%	Dos veces	9	17%
			Tres veces	7	13%
			Ninguna vez	19	35%
			NR	5	9%
Total	53	100%	Total	53	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 4 y 5. Anexo III).

Cuadro No. 15.
REQUERIMIENTO DE SERVICIOS DE LAS EMPRESAS EN CUANTO A DEFENSA FISCAL
DE DESPACHOS DE AUDITORÍA
Quetzaltenango, Octubre de 2005.

Ha requerido servicios de Defensa Fiscal de los Despachos de Auditoría			A qué profesional ha recurrido para su Defensa Fiscal		
Si	10	19%	Perito Contador	14	26%
No	43	81%	Auditor	12	23%
			Abogado	3	6%
			NR	24	45%
Total	53	100%	Total	53	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 6 y 7. Anexo III).



Fuente: Investigación de Campo (Respuesta No. 8. Anexo III).

Cuadro No. 16.
PERSONA QUE REALIZA LA PLANIFICACIÓN FISCAL EN LAS EMPRESAS
Quetzaltenango, Octubre de 2005.

Quién realiza la Planificación Fiscal en su empresa			Frecuencia con que se realiza la Planificación Fiscal		
Propietario	14	26%	Mensualmente	38	72%
Gerente	7	13%	Trimestralmente	10	19%
Auditor Interno	7	13%	Semestralmente	5	9%
Contador	22	42%			
Otra Persona	3	6%			
Total	53	100%	Total	53	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 9 y 10. Anexo III).

Cuadro No. 17.
REALIZACIÓN DEL CONTROL TRIBUTARIO EN EMPRESAS
Quetzaltenango, Octubre de 2005.

Poseen Control Interno en su empresa			Quién realiza el Control Interno Tributario en su empresa		
Si	14	26%	Propietario	2	14%
No	31	59%	Gerente	7	50%
NR	8	15%	Auditor Interno	2	14%
			Contador	2	14%
			Auditor Externo	1	8%
Total	53	100%	Total	14	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 11 y 12. Anexo III).

Cuadro No. 18.
REALIZACIÓN DE AUDITORÍAS TRIBUTARIAS EN EMPRESAS
Quetzaltenango, Octubre de 2005.

Realizan Auditorías Tributarias en su empresa			Quién realiza la Auditoría Tributaria en su empresa		
Si	7	13%	Contador	2	29%
No	43	81%	Auditor Interno	2	29%
NR	3	6%	Auditor Externo	2	29%
			Otros	1	13%
Total	53	100%	Total	7	100%

Fuente: Investigación de Campo (Respuestas 13 y 14. Anexo III).