

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE  
CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA**

**EL DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA Y SU APLICACIÓN DE ACUERDO A LA  
LEGISLACIÓN VIGENTE**

**TRABAJO DE GRADUACIÓN  
(Monografía)**

**Sometido a consideración del Honorable Consejo Directivo**

**Por**

**CLAUDIA MARÍA VARGAS MAYORGA**

**Al conferírsele el título de**

**CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA**

**En el grado académico de**

**LICENCIADA**

**CHIQUMULA, GUATEMALA, JULIO 2007**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE  
CIENCIAS ECONOMICAS  
CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA**

**RECTOR**

Lic. CARLOS ESTUARDO GALVEZ BARRIOS

**CONSEJO DIRECTIVO**

<b>Presidente:</b>	MSc. MARIO ROBERTO DIAZ MOSCOSO
<b>Representantes de Profesores:</b>	MSc. GILDARDO GUADALUPE ARRIOLA MAIREN Dr. BENJAMIN ALEJANDRO PEREZ VALDES
<b>Representante de Graduados:</b>	Ing. Agr. WALTER ORLANDO FELIPE ESPINOZA
<b>Representantes Estudiantiles:</b>	TAE . VANESSA NOEMI MONTERROSA MORALES P. Agr. RENATO ESTEBAN FRANCO GOMEZ
<b>Secretario:</b>	MSc. NERY WALDEMAR GALDAMEZ CABRERA

**AUTORIDADES ACADEMICAS**

<b>Coordinador Académico:</b>	Ing. Agr. FILIBERTO COY CORDON
<b>Coordinador del Programa:</b>	MSc. GILDARDO GUADALUPE ARRIOLA MAIREN

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN GENERAL PRIVADO**

<b>Contabilidad:</b>	MSc. RAUL AUGUSTO DIAZ MONROY
<b>Auditoría:</b>	Licda. AURA ESTHER MUÑOZ
<b>Finanzas e Impuestos:</b>	MSc. GILDARDO GUADALUPE ARRIOLA MAIREN

**JURADO QUE PRACTICO LA EVALUACION DEL INFORME FINAL DEL  
TRABAJO DE GRADUACION**

<b>Presidente:</b>	MSc. GILDARDO GUADALUPE ARRIOLA MAIREN
<b>Secretario:</b>	MSc. RAUL AUGUSTO DIAZ MONROY
<b>Vocal:</b>	Lic. LUIS EDUARDO CASTILLO RAMIREZ



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE  
CIENCIAS ECONOMICAS -PLAN SABADO-



Chiquimula, 21 de julio de 2007

Maestro en Ciencias  
**Mario Roberto Díaz Moscoso**  
Presidente del Consejo Directivo  
Su Despacho

Señor Coordinador:

En cumplimiento del nombramiento emitido por la Coordinatura Adjunta del Programa de Ciencias Económicas de este centro de estudios superiores, procedí a asesorar el trabajo de graduación profesional de la Auditora Técnica **Claudia María Vargas Mayorga**, que consistió en el desarrollo de la monografía que intituló: "EL DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA Y SU APLICACIÓN DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN VIGENTE".

La investigación aborda un tema de actualidad, por cuanto el cumplimiento de las disposiciones fiscales requiere orientar a los contribuyentes para impedir y prevenir que estos cometan infracciones por desconocimiento o ignorancia de las disposiciones legales establecidas, y que por otra parte el Contador Público y Auditor juega un papel de suma relevancia en la emisión de dicho dictamen, lo cual conlleva un alto grado de responsabilidad con la sociedad que demanda sus servicios y los entes públicos de fiscalización que requieren de un ejercicio técnico profesional que les permita tener un grado de certeza del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

Por lo expuesto, en mi opinión, el trabajo de graduación profesional de la Auditora Técnica Claudia María Vargas Mayorga, cumple con los requisitos exigidos por el Normativo de Trabajos de Graduación de la Carrera de Contaduría Pública y Auditoría de este centro de estudios, por lo que recomiendo, que por su medio se nombre a la terna que practicara la evaluación del informe final de este trabajo de graduación.

Sin otro particular, deseándole éxito en su gestión, me suscribo de usted,

Atentamente,

ID Y ENSEÑAD A TODOS

  
Helmut Cesar Catalan Juárez CPA MSc.  
**ASESOR PRINCIPAL**





**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE  
DIRECCION**

---

**DIRECCION DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE DE LA UNIVERSIDAD DE  
SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Chiquimula, veinticuatro de julio de dos mil siete.-----  
-

Con base en el dictamen emitido por el Maestro Helmuth César Catalán Juárez, quien fuera designado Asesor Principal por la Coordinatura General del Programa de Ciencias Económicas, y la opinión favorable de ésta última, se acepta el informe final del trabajo de graduación intitulado: **“EL DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA Y SU APLICACIÓN DE ACUERDO A LA LEGISLACION VIGENTE”**, que como requisito parcial para optar al título de **CONTADORA PUBLICA Y AUDITORA** en el grado académico de **Licenciada**, presenta la estudiante **CLAUDIA MARIA VARGAS MAYORGA**, autorizándose su impresión.

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**

MSc. Mario Roberto Díaz Moscoso  
**DIRECTOR**



c.c. Archivo



**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE  
CIENCIAS ECONOMICAS**



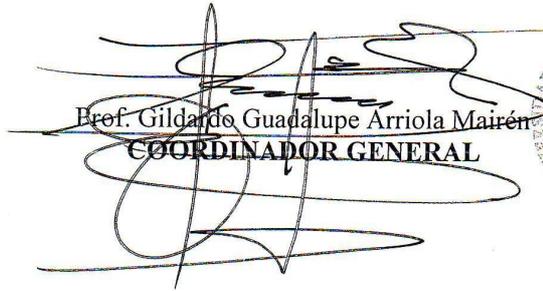
PROVIDENCIA: CCEE-LCPA-003/2007

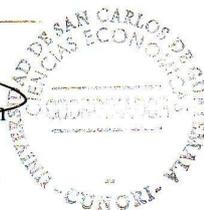
COORDINATURA GENERAL DEL PROGRAMA DE CIENCIAS ECONOMICAS DEL  
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE  
GUATEMALA: Chiquimula, veinticuatro de julio de dos mil siete.-----

**ASUNTO:** Solicitud de impresión del informe final de trabajo de graduación, intitulado: “**EL DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA Y SU APLICACIÓN DE ACUERDO A LA LEGISLACION VIGENTE**”, que para optar al título de **CONTADORA PUBLICA Y AUDITORA** en el grado académico de **Licenciada**, presenta la estudiante **CLAUDIA MARIA VARGAS MAYORGA**.-----

Siendo que en opinión de esta Coordinatura, el informe final del trabajo de graduación presentado cumple a cabalidad con los requisitos establecidos por el normativo específico, atentamente pase a la Dirección, para que se sirva autorizar la impresión del informe de mérito.

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**

  
Prof. Gildardo Guadalupe Arriola Mairón  
**COORDINADOR GENERAL**



c.c. Archivo

## **AGRADECIMIENTOS Y DEDICATORIAS**

- A DIOS:** Por hacerse su voluntad al permitirme alcanzar esta meta.
- A MIS PADRES:** Por su amor y apoyo incondicional en cada momento de mi vida, por haberme incentivado a vivir bajo principios y valores cristianos y tener siempre la esperanza de un futuro mejor.
- A MI ESPOSO:** Por su amor, motivación y confianza en todo momento.
- A MI HIJA:** Con todo mi amor, para que este logro sea ejemplo y motivo de superación en su vida.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Por ser la casa de estudios donde obtuve los conocimientos relacionados con la carrera de Contaduría Pública y Auditoría.
- A MI ASESOR:** Por su dedicación, motivación y apoyo.
- A MIS COMPAÑEROS Y AMIGOS:** Por su colaboración y apoyo.

## RESUMEN

Para el desarrollo de la presente investigación, se definió como objetivo general, desarrollar una propuesta que facilite el cumplimiento de los requerimientos establecidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las "Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria", en cuanto a los dictámenes con efectos fiscales que puede emitir el Contador Público y Auditor, a requerimiento de los contribuyentes afiliados a los regímenes optativos del Impuesto Sobre la Renta y de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

Para el efecto, se redactaron cuatro capítulos. En el primero, se delimitaron algunas generalidades de la naturaleza y evolución del dictamen fiscal, tomando en cuenta el dictamen fiscal en México y El Salvador, como referentes más próximos, definiendo el dictamen para propósitos fiscales como el documento en el que consta la opinión relacionada con el cumplimiento razonable de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Contador Público y Auditor independiente, en pleno uso de sus facultades profesionales, de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y la legislación aplicable, no obstante se hizo referencia a la diferencia con relación al dictamen de estados financieros tradicional, objetivos, ventajas y marco legal para la aplicación del dictamen fiscal.

En el segundo capítulo se recapitulaban aspectos relacionados con la ejecución de una auditoría para emitir un dictamen fiscal, tales como: aplicación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Guatemala, normas legales y técnicas, inscripción en la Administración Tributaria y nombramiento como auditor, necesarios para el ejercicio de la auditoría; evaluación del sistema de control interno fiscal, planificación y programación, riesgos, uso del muestreo y papeles de trabajo utilizados en la auditoría tributaria, inevitables para su ejecución; así también aspectos sobre la exhibición de los papeles de trabajo, responsabilidad civil y penal por falsedad y faltas a las normas de ética, necesarios en el caso de una revisión por la Administración Tributaria.

La estructura para la realización del dictamen e informe fiscal emitido por el Contador Público y Auditor Independiente, se desarrolló en el tercer capítulo, se propusieron esbozos de informes y anexos, así como también se describieron los párrafos que contienen los

dictámenes con enfoque fiscal, acordes a la legislación tributaria específica de los regímenes optativos del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado.

En el cuarto capítulo, se propusieron modelos de un cuaderno de dictamen fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, consistentes en opinar sobre la razonabilidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la determinación y pago del ISR por una parte, y por otra, la procedencia de crédito fiscal respecto al IVA, requeridos por las leyes respectivas.

El dictamen fiscal es el documento, en el cual el Contador Público y Auditor independiente emite su opinión sobre el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias del contribuyente, de conformidad con la auditoría practicada, la observancia de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y la legislación aplicable, de tal forma que su implementación fortalece la función fiscalizadora de la Administración Tributaria, como un instrumento que otorga confianza, siendo ésta una de las principales conclusiones a las que se llegó en la presente investigación; así también, los dictámenes para propósitos fiscales legislados en Guatemala, son un requerimiento para contribuyentes afiliados a los regímenes optativos de pago del Impuesto Sobre la Renta y de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con el artículo 72 del Decreto 26-92 y el artículo 24, del Decreto 27-92, respectivamente, ambos del Congreso de la República de Guatemala, no obstante, el profesional en Contaduría Pública nombrado por el contribuyente para dictaminar fiscalmente, no cuenta con una guía emitida por la Administración Tributaria, que proporcione los elementos básicos para la elaboración del dictamen fiscal, tanto para efectos del Impuesto Sobre la Renta como para el Impuesto al Valor Agregado.

## ÍNDICE GENERAL

Resumen.....	vii
Índice general.....	ix
Índice de abreviaturas.....	xii
Índice de papeles de trabajo.....	xiii
Introducción.....	1

### CAPÍTULO I

#### NATURALEZA Y EVOLUCIÓN DEL DICTAMEN FISCAL

1.1	Origen y evolución.....	3
1.1.1	El dictamen fiscal en México.....	3
1.1.2	El dictamen fiscal en El Salvador.....	5
1.1.3	Iniciativas del dictamen fiscal en Guatemala.....	6
1.2	Naturaleza.....	9
1.2.1	Definiciones.....	9
1.2.2	Objetivos.....	10
1.2.3	Diferencia entre dictamen fiscal y dictamen de estados financieros.....	11
1.2.4	Ventajas para el Contador Público y Auditor.....	11
1.2.5	Obstáculos para el Contador Público y Auditor.....	12
1.2.6	Ventajas y desventajas para el contribuyente.....	12
1.2.7	Ventajas y desventajas para la Administración Tributaria....	13
1.3	Marco legal.....	14
1.3.1	Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.....	14
1.3.2	Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.....	17

### CAPÍTULO II

#### EJECUCIÓN DE UNA AUDITORÍA PARA EMITIR UN DICTAMEN FISCAL

2.1	Aplicación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Guatemala.....	23
2.1.1	Normas personales.....	23
2.1.2	Normas de ejecución del trabajo.....	25
2.1.3	Normas del dictamen.....	27

2.2	Ejercicio de la auditoría tributaria desde el punto de vista legal.....	27
2.2.1	Marco legal de carácter general.....	27
2.2.2	Marco legal específico.....	32
2.2.3	Nombramiento como auditor.....	35
2.3	Ejecución de la auditoría tributaria.....	36
2.3.1	Evaluación del sistema de control interno tributario.....	36
2.3.2	Planificación y programación de la auditoría tributaria.....	58
2.3.3	Riesgos de la auditoría.....	72
2.3.4	Uso del muestreo.....	73
2.3.5	Papeles de trabajo.....	75
2.4	Contra revisión por la Administración Tributaria.....	90
2.4.1	Exhibición de los papeles de trabajo.....	90
2.4.3	Faltas a las normas de ética y sanciones.....	91

### **CAPÍTULO III**

#### **ESTRUCTURACIÓN DEL DICTAMEN E INFORME FISCAL**

3.1	Informe fiscal de estados financieros auditados.....	94
3.1.1	Forma de presentar el informe.....	94
3.1.2	Dictamen fiscal.....	101
3.1.3	Estados financieros.....	103
3.1.4	Anexos a los estados financieros.....	103
3.2	Dictamen de procedencia del crédito fiscal –IVA-.....	110
3.2.1	Cumplimiento de normas de auditoría generalmente aceptadas.....	113
3.2.2	Verificación de libros de compras y servicios recibidos.....	113
3.2.3	Verificación de las exportaciones.....	114
3.2.4	Verificación de crédito fiscal no solicitado.....	114
3.2.5	Cumplimiento con los demás requisitos exigidos por la ley.....	114
3.2.6	Veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto	118
3.2.7	Monto exacto a devolver.....	119

### **CAPÍTULO IV**

#### **MODELO DE UN CUADERNO DE DICTAMEN FISCAL**

4.1	Efectos fiscales –ISR-.....	120
-----	-----------------------------	-----

4.2	Devolución de crédito fiscal –IVA-.....	145
	Conclusiones.....	151
	Recomendaciones.....	153
	Literatura citada y consultada.....	155

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

1.	Impuesto al Valor Agregado	IVA
2.	Contador Público y Auditor	CPA
3.	Impuesto Sobre la Renta	ISR
4.	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	NAGAS
5.	Número de Identificación tributaria	NIT
6.	Superintendencia de Administración Tributaria	SAT

## ÍNDICE DE PAPELES DE TRABAJO

### a) Para efectos del Impuesto Sobre la Renta

<b>Cédula</b>	<b>Descripción</b>
CI-ISR	Control interno
P-ISR	Programa de auditoría
ISR	Determinación de pago del impuesto (régimen optativo)
ISR-1	Verificación de ingresos
ISR-2	Verificación de costo de ventas
ISR-2-1	Verificación de compras
ISR-3	Integración de otros gastos
ISR-3-1	Verificación de otros gastos, según documentos y declaración anual
ISR-4	Detalle de costos y gastos no deducibles
ISR-5	Verificación acreditamiento de ISR trimestral

**b) Para efectos del Impuesto al Valor Agregado**

<b>Cédula</b>	<b>Descripción</b>
CI-IVA	Control interno
P-IVA	Programa de auditoría
IVA	Devolución de crédito fiscal (régimen optativo)
IVA-1	Determinación de crédito fiscal sujeto a devolución
IVA-1-1	Revisión del débito fiscal
IVA-1-2	Revisión del crédito fiscal
IVA-1-3	Proporcionalidad del crédito fiscal
IVA-1-4	Determinación del IVA retenido

# INTRODUCCIÓN

La vigilancia fiscal requiere orientar a los contribuyentes para impedir y prevenir que éstos cometan infracciones por desconocimiento o ignorancia de las disposiciones legales establecidas. La incorporación del trabajo profesional del Contador Público y Auditor independiente para fines fiscales, comprende la situación evaluada a la luz de las leyes y disposiciones vigentes, por lo que el dictamen fiscal implica, garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente y una gran responsabilidad para el profesional en el desempeño de su trabajo. Es evidente que ante la marcada evolución de los negocios, el profesional en Contaduría Pública y Auditoría debe estar consciente de que la mejor defensa fiscal de sus clientes consiste en que estos actúen dentro del marco de la ley, y en consecuencia, que el convencimiento en su mejor recurso para lograr tal finalidad.

La legislación tributaria vigente en Guatemala requiere que contribuyentes afiliados a los regímenes optativos del impuesto sobre la renta y de devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, contraten los servicios profesionales de un Contador Público y Auditor para ejecutar una auditoría y emitir un dictamen fiscal.

El Contador Público y Auditor está capacitado para actuar con perspectivas de utilidad social cuando en el ejercicio de su profesión, realiza auditorías con enfoque fiscal a requerimiento de los contribuyentes, quienes por disposición legal deben presentar un dictamen fiscal como instrumento que otorga confianza a la Administración Tributaria, en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

La investigación pretende contribuir al discernimiento de la aplicación del dictamen fiscal en Guatemala, considerando lo regulado en los países de México y El Salvador, como referentes más próximos para proponer una guía que facilite la elaboración del dictamen, especialmente para los profesionales en Contaduría Pública y Auditoría interesados en ejecutar este tipo de auditorías, además contribuir para promover en los estudiantes de la carrera la inquietud por ahondar en otros aspectos relacionados con el tema, dada la importancia del dictamen fiscal en la actualidad.

La presente investigación de carácter monográfico, esta conformada básicamente por cuatro capítulos, en el primero, se desarrolla un marco teórico relacionado con la

naturaleza y evolución del dictamen fiscal; en el segundo, se exponen los aspectos a considerar en la ejecución de una auditoría para emitir un dictamen fiscal; en el tercero, se plantea lo concerniente a la estructuración del dictamen e informe fiscal, y finalmente, en el cuarto capítulo, se propone un modelo de cuaderno de dictamen fiscal para contribuyentes que estén afiliados a los regímenes optativos del impuesto sobre la renta y de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

# CAPÍTULO I

## NATURALEZA Y EVOLUCIÓN DEL DICTAMEN FISCAL

### 1.1 Origen y evolución

#### 1.1.1 El dictamen fiscal en México

“El dictamen fiscal nace en México mediante el Decreto Presidencial del 21 de abril de 1959, fecha en la que se crea la Dirección de Auditoría Fiscal Federal y se forma el registro de contadores públicos, calificados para dictaminar estados financieros para efectos fiscales. El decreto surge en respuesta a la necesidad del propio gobierno, derivado del volumen de declaraciones del contribuyente, incrementándose por el crecimiento natural de los negocios. El gobierno manejaba un régimen denominado Régimen de Calificación, consistente en la revisión y clasificación de las declaraciones, con el fin de determinar diferencias en los impuestos, este sistema requería cada vez mayor personal, por tal razón realizaron los estudios correspondientes para crear el Decreto Presidencial, el cual delega parte de la fiscalización en manos de los profesionales para que pudieran emitir el dictamen fiscal.

El registro de los Contadores Públicos y Auditores ante la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, desde un principio ha sido completamente voluntario, esto implica además, que formen parte de la agrupación profesional reconocida en el colegio de la Dirección de Profesionales de la Secretaría de Educación Pública, significa que el gobierno mexicano requiere un aval y ese aval lo obtiene desde el momento en que el Contador Público y Auditor forma parte de ese gremio.

Desde su inicio, la vigencia del decreto estableció la obligación de presentar el dictamen para efectos fiscales a todos aquellos contribuyentes que en ese año tuvieran ingresos arriba de diez millones de pesos anuales, sin embargo, en la práctica no se aplicó la obligatoriedad, sino de manera voluntaria.”<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. **“Revista Auditoría y Finanzas”, No. 43.** (Guatemala: Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, 1982), pp 5 – 7.

“El 1 de abril de 1967 entra en vigor un nuevo Código Fiscal de la Federación, derogándose en la misma fecha el citado Decreto Presidencial del 21 de abril de 1959. El nuevo código establece en su artículo 85 los requisitos fundamentales del dictamen fiscal, así como las sanciones para el Contador Público y Auditor que no cumpla con tales requisitos; la formulación del dictamen fiscal de acuerdo con las normas de auditoría vigentes, es uno de los requisitos más destacados. El 9 de abril de 1980 se publica el Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, para regular el funcionamiento del dictamen fiscal. El 1 de enero de 1983 se reforma el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, mediante el artículo 52, se establece la trascendencia legal del dictamen fiscal y sus requisitos generales para su validez.

El 29 de febrero de 1984 se emite el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, estableciendo en su capítulo III todo lo relacionado con dictámenes de los Contadores Públicos, conteniendo por ejemplo, quienes están obligados a ser dictaminados; solicitud para registrar al Contador Público y Auditor; plazo para presentar el dictamen; información que se debe presentar; cumplimiento de las normas de auditoría; impedimentos para dictaminar; informe sobre la revisión fiscal del contribuyente; causas de amonestación, suspensión o cancelación del registro del Contador Público y Auditor; entre otros.

El 1 de enero de 1991 entran en vigor nuevas disposiciones contenidas en el artículo 32-A del mismo código, el cual establece la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente los estados financieros a contribuyentes que se encuentren en alguno de los parámetros de la obligatoriedad, consistentes en ingresos, activos y número de trabajadores.

El 31 de marzo de 1992 se reforma el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para establecer que en la revisión del dictamen fiscal, las autoridades fiscales mexicanas podrán requerir indistintamente al Contador Público y Auditor, al contribuyente o a terceros, la información y documentación necesarias para verificar el dictamen fiscal y así eliminar el denominado procedimiento de revisión secuencial.

El 29 de junio de 1992 se publican las reglas generales de integración y presentación en disco magnético flexible, de la información de los dictámenes fiscales.

Los avances tecnológicos hacen contar con las ventajas de automatización en el manejo de la información fiscal, por lo que en 1997 se propone el uso de un sistema automatizado conocido como Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal (SIPRED), de uso específico para capturar, editar y presentar el dictamen fiscal a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en una base de datos, simplificando y cambiando por completo el entorno operativo de la hoja electrónica de cálculo."<sup>2</sup>

“En la actualidad el envío del dictamen fiscal mediante el denominado Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal (SIPRED), es enviado gracias al uso del Internet. Para cumplir con la obligación, el contribuyente deberá contar con una firma electrónica denominada Firma Electrónica Avanzada (tu firm@), para obtenerla se aboca a cualquier Administración Local de Asistencia al Contribuyente. Una vez obtenga la firma electrónica descarga el programa de captura del dictamen fiscal (SIPRED 2005), se instala y procede a la captura de la información para posteriormente enviarla a la Supervisión de Administración Tributaria (SAT).”<sup>3</sup>

### 1.1.2 El dictamen fiscal en El Salvador

“En la República de El Salvador, el dictamen fiscal nace mediante el Decreto 416 del 10 de diciembre de 1975, constituyendo una reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ley aprobada y emitida por el Decreto 472 del 19 de diciembre de 1963.

El Decreto 416 en su artículo segundo, señala que la declaración del Impuesto Sobre la Renta deberá ser presentada, acompañada de estados financieros debidamente dictaminados por un Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público Certificado.

Para dar cumplimiento al Decreto Ley 416, el Ministerio de Hacienda por medio de la Dirección General de Contribuciones Directas, emite un instructivo para su mejor observancia, conocido como Instructivo para el Mejor Cumplimiento de los Incisos 3º. Y 4º. del Artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Este instructivo revela que los profesionales en contaduría pública que emitan dictámenes de estados financieros para efectos fiscales, deberán, cuando lo requiera la dirección, estar en condiciones de

---

<sup>2</sup> Mariana De La Vega Romero: "El Dictamen Fiscal en México", disponible en <http://www.monografias.com/trabajos15/dictamen-fiscal.shtml>.

<sup>3</sup> Supervisión de Administración Tributaria: "Dictamen Fiscal", disponible en <http://www.sat.gob.mx/dictamen/cprs.htm>.

demostrar mediante los papeles de trabajo, que atendieron las indicaciones de ese instructivo y que se ajustaron a las disposiciones fiscales y a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, para el efecto la dirección lleva un registro de los Contadores Públicos o Licenciados en Contaduría Pública que emitan dictámenes para propósitos fiscales. El instructivo además, determina aspectos relacionados con la conservación y presentación de los papeles de trabajo; los requisitos de presentación de las declaraciones de los impuestos y de los dictámenes fiscales; anexos que deben acompañarse; informes complementarios; plazo para la presentación del dictamen fiscal; y, las categorías de dictamen."<sup>4</sup>

"El 22 de diciembre de 2000 nace un nuevo Código Tributario, mediante el Decreto No. 230, que entra en vigencia el 1 de enero de 2001, el cual regula en una sección específica lo concerniente al dictamen e informe fiscal.

En la actualidad el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos ofrece al profesional en Contaduría Pública una guía para la elaboración del dictamen e informe fiscal, esta guía emitida el 19 de junio de 2002, es de aplicación para los profesionales que hayan sido nombrados para dictaminar fiscalmente, con el objeto de proporcionarles los elementos básicos para la elaboración del dictamen e informe fiscal para el ejercicio dos mil uno y ejercicios siguientes, de conformidad con el artículo 131 del Código Tributario, que regula el nombramiento de auditor por los contribuyentes obligados.

La guía para la elaboración del dictamen e informe fiscal tiene su fundamento en la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos y El Código Tributario y su reglamento."<sup>5</sup>

### 1.1.3 Iniciativas del dictamen fiscal en Guatemala

"En Guatemala las inquietudes por legislar lo concerniente al dictamen fiscal se registra desde hace tres décadas, con el proyecto del Decreto 84-74, Ley para Combatir la Evasión Tributaria, el cual incluía lo relativo a la participación del Contador Público y

---

<sup>4</sup> Edgar Ardón Archila Valdez. Perspectivas del Dictamen Fiscal en Guatemala y la Participación del Contador Público y Auditor. (Tesis de Contaduría Pública y Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas: Universidad de San Carlos de Guatemala, 1986), pp 11 – 14.

<sup>5</sup> Ministerio de Hacienda, Gobierno de El Salvador: "Informe y Dictamen Fiscal", disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page?pageid=182,37438&dad=portal&cshema=PORTAL>.

Auditor en materia tributaria. Este proyecto nace derivado de la necesidad del Estado de contar con un grupo adecuado de técnicos para la verificación de declaraciones, con el objetivo de lograr la recaudación total de los impuestos y conseguir la mejor distribución del ingreso, sin embargo, para el logro de ese objetivo el Estado incurriría en altos costos para el sostenimiento de personal. El artículo 8 del citado decreto, establecía facultar a la Dirección General de Rentas Internas contar con personal altamente capacitado, dentro del departamento de fiscalización, para investigar los casos de suma importancia en los que se presumía que los contribuyentes estaban incurriendo en errores u omisiones, esta normativa tiene su limitante en su campo de aplicación, por indicar únicamente casos de suma importancia, de tal forma que la Dirección General de Rentas Internas en la vigencia del decreto tenía a su disposición un reducido número de profesionales, esto significaba una desproporción de personal con relación al número de contribuyentes de esa época, trayendo consigo un alto riesgo de evasión tributaria, al considerar el contribuyente que la vigilancia fiscal se encontraba reducida."<sup>6</sup>

"Años más tarde, también el Congreso de la República da a conocer un proyecto de Código Tributario, en el que se incluyó el dictamen fiscal como un régimen optativo de presentación de la declaración jurada de renta para los contribuyentes.

El proyecto de ley, encaminado siempre para combatir la evasión tributaria, no fue aprobado en la forma en que se propuso, debido a los acostumbrados intereses de cierto sector dominante. Los esfuerzos realizados para la implementación de una ley que obligue a los contribuyentes a presentar al fisco los estados financieros dictaminados por un Contador Público y Auditor, han sido reconocidos pero, las posibilidades de hacer realidad esas perspectivas se alejaban. Las comisiones responsables de la iniciativa de ley, eran integradas por profesionales miembros del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) y la Dirección General de Rentas Internas, así también existía otra comisión integrada por asesores del Ministerio de Finanzas Públicas, estas comisiones encaminaron esfuerzos para la creación de una ley específica que regulara la actuación del trabajo profesional del Contador Público y Auditor, o bien, incluirlo en una ley tributaria."<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. "**Revista Auditoría y Finanzas**", No. 26. (Guatemala: Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, 1982), p 23.

<sup>7</sup> Archila Valdez, Op. Cit., pp 5 - 6.

En el año 2004, después de tantos años en el intento de normar el dictamen fiscal, el Congreso de la República incorpora y reconoce el trabajo del profesional en contaduría pública y auditoría, legislando la presentación de los estados financieros debidamente auditados por un profesional o empresa de auditoría independiente, adjunto a la declaración jurada anual del Impuesto sobre Renta.

Esta disposición fue afectada por una acción de inconstitucionalidad promovida por la corporación de contadores de Guatemala que están en desacuerdo con el fondo del articulado, pues a su criterio se violan sus derechos constitucionales, al indicar la norma que los estados financieros a presentarse deben estar auditados por un profesional o empresa de auditoría independiente, siendo así que la parte que indica "auditados por un profesional o empresa de auditoría independientes", del artículo 24, segundo párrafo, numeral 3, del Decreto 18-2004, es suspendida provisionalmente por la Corte de Constitucionalidad, según resolución publicada en el Diario Oficial, de fecha 30 de julio de 2004, relativa al expediente 1439-2004.

Pese a este planteamiento de acción de inconstitucionalidad, el trabajo del Contador Público y Auditor, no queda limitado, dado que en julio de 2006, el Congreso de la República emite el Decreto 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, este nuevo decreto viene a establecer mecanismos de control que le permitan a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), mejorar y fortalecer la recaudación tributaria. Entre los mecanismos de control se encuentra la incorporación del dictamen para los contribuyentes que se dediquen a la exportación y que conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, gozan del beneficio de solicitar la devolución de crédito fiscal<sup>8</sup>, de tal forma que este grupo de contribuyentes puede acogerse al régimen optativo de devolución<sup>9</sup>. Al ampararse a este régimen de devolución, los exportadores están obligados a presentar el dictamen preparado por profesionales de la contaduría pública y auditoría.

---

<sup>8</sup> De conformidad con el artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el crédito fiscal es la suma del impuesto (IVA) cargado al contribuyente por las operaciones afectas, realizadas durante un mismo período, es decir el IVA pagado en las compras e importaciones.

<sup>9</sup> De acuerdo con el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes que se dediquen a la exportación tienen derecho a la devolución del crédito fiscal que hubiere generado en la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de dicha actividad.

Los Contadores Públicos y Auditores para emitir un dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal, deberán previamente cumplir con una serie de requisitos para su inscripción en la Administración Tributaria, los cuales se exponen más adelante.

## 1.2 Naturaleza

### 1.2.1 Definiciones

Previo a definir el dictamen fiscal, es conveniente conocer la definición de dictamen desde la perspectiva del Contador Público y Auditor propiamente dicho:

El dictamen "Es el documento en el cual el Contador Publico y Auditor Independiente emite su opinión, en base a la auditoría realizada, acerca de la razonabilidad de los estados financieros, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados".<sup>10</sup>

Entre las definiciones de dictamen fiscal, se pueden citar las siguientes:

"Se entenderá por dictamen fiscal el documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la contaduría."<sup>11</sup>

También puede definirse como el producto o resultado final de una auditoría de estados financieros que contiene la opinión del Contador Público y Auditor, respecto al cumplimiento del pago de todos los impuestos a los que está afecto un contribuyente.

Adicionalmente se puede decir, que es el juicio emitido, como consecuencia de una auditoría de estados financieros, con énfasis especial en todo lo que al área de impuestos se refiere, el cual servirá a la Administración Tributaria para minimizar el riesgo sobre la correcta ejecución de las obligaciones fiscales a que debe someterse un contribuyente.

---

<sup>10</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. **Norma de Auditoría No. 10 -Dictamen Sobre los Estados Financieros Auditados-**. (Guatemala: Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, 1992), p 39.

<sup>11</sup> "Código Tributario". Diario oficial. (El Salvador), 22 de diciembre, 2000. Tomo No. 349, D. O. No. 241, disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page?pageid=182,37438&dad=portal&cschema=PORTAL>.

El dictamen fiscal, supone la realización de una auditoría de estados financieros y como una extensión a ésta, el examen sobre aspectos tributarios, o bien, la revisión de ciertas cuentas de los estados financieros, relacionadas con el cumplimiento en la determinación y pago de un impuesto en especial, por requerimiento de una disposición legal.

### **1.2.2 Objetivos**

Entre los objetivos que persigue la aplicación del dictamen fiscal, se destacan:

- Fortalecer la función fiscalizadora para que a través del dictamen fiscal, como un medio de transparencia, se reduzca el número de contribuyentes que no cumplen satisfactoriamente con la declaración y pago de sus impuestos.
- Combatir la evasión tributaria que repercute en el erario nacional.
- Ser un medio de fiscalización indirecto para la Administración Tributaria, que garantice el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.
- Obtener eficiencia en la administración del recaudo de los tributos, de tal forma que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda proveer al Estado de los recursos necesarios para su sostenimiento.
- Otorgar apoyo a la Administración Tributaria incorporando el trabajo de profesionales en la contaduría pública, debidamente calificados, para poder delegar funciones de vigilancia fiscal.
- Utilizar ética, calidad y capacidad profesional del Contador Público y Auditor en beneficio de la población, generando valor agregado a la sociedad.
- Fortalecer la cultura tributaria para alcanzar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes en el pago de los tributos.

### 1.2.3 Diferencia entre dictamen fiscal y dictamen de estados financieros

La diferencia radica fundamentalmente en su objetivo, el dictamen fiscal está destinado a informar principalmente a las autoridades fiscales sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, siendo ésta la diferencia básica con relación al dictamen de estados financieros tradicional, de tal manera que el dictamen se convierte en un instrumento de confianza para el fisco con relación al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Si bien el dictamen es la opinión profesional que emite el Contador Público y Auditor como resultado de un examen de estados financieros, para informar sobre la razonabilidad de tales estados financieros, su finalidad en este caso es, demostrar el cumplimiento o no en la declaración y pago de todos o determinados impuestos a los que se encuentre afecto el contribuyente, de conformidad con las leyes tributarias.

Si se analiza la naturaleza del dictamen fiscal, éste es útil para el contribuyente y el fisco, ya que por imposición legal el contribuyente debe buscar los servicios de un profesional calificado, para que exprese opinión sobre la razonabilidad de la información financiera, con especial énfasis en la correcta aplicación y presentación de las declaraciones tributarias. El resultado beneficia al sujeto activo<sup>12</sup> y al sujeto pasivo<sup>13</sup>, porque ambos estarían garantizados en un alto porcentaje, con el trabajo profesional del Contador Público y Auditor.

### 1.2.4 Ventajas para el Contador Público y Auditor

“Entre las ventajas que se le atribuyen a la aplicación del dictamen para efectos fiscales se destacan:

- Reconocimiento y dignificación de su trabajo profesional.
  
- Actualización constante en materia tributaria para el desempeño de su labor.

---

<sup>12</sup> De acuerdo con el artículo 17 del Código Tributario, el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

<sup>13</sup> De conformidad con el artículo 18 del Código Tributario el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

- Generación de fuentes de trabajo.
- Ser un instrumento efectivo de transparencia para el control de la recaudación tributaria.
- Su conducta está regida por Normas de Ética Profesional para los Graduados en Contaduría Pública y Auditoría."<sup>14</sup>

### **1.2.5 Obstáculos para el Contador Público y Auditor**

La aplicación del dictamen fiscal puede en determinadas circunstancias, incorporar obstáculos para el profesional de la contaduría pública y auditoría, en los siguientes casos:

- Cuando éste tiene poca preparación y práctica profesional en auditorías para efectos fiscales.
- Cuando en el desarrollo de su trabajo no cumple con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y otras disposiciones y requisitos tipificados.
- Cuando tiene poca o nula participación en las capacitaciones que en materia tributaria ofrecen firmas de auditoría, la Administración Tributaria, los Colegios Profesionales y otras.
- Cuando no cuenta con guías o manuales que faciliten la elaboración del dictamen e informe fiscal.

### **1.2.6 Ventajas y desventajas para el contribuyente**

“El contribuyente resulta beneficiado con la implementación del dictamen fiscal, por las siguientes ventajas:

- Asesoría total a su alcance al contratar un experto en materia tributaria, contable, de auditoría y de finanzas.

---

<sup>14</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Op. Cit., p 25.

- Cumplimiento oportuno y correcto en la presentación y pago de tributos, así como de sus demás obligaciones tributarias.
- Aprovechamiento de todas las deducciones, exenciones o beneficios que permite la ley y que son otorgados dependiendo el tipo de contribuyente.
- Probabilidad de reducción de las visitas efectuadas al contribuyente por parte de los auditores tributarios, al contar con dictámenes profesionales."<sup>15</sup>

Si bien existen ventajas, también se destacan algunas desventajas, las que se detallan a continuación:

- Incremento en el costo de las operaciones por efecto de la contratación y adquisición de los servicios de un profesional versado en materia fiscal.
- Riesgo de ser objeto de sanciones y ajustes por incumplimiento de las obligaciones tributarias al depositar la confianza en el trabajo desarrollado por profesionales incompetentes.
- Incertidumbre en cuanto a la selección de un profesional que garantice confianza en el desempeño de su trabajo.

### 1.2.7 Ventajas y desventajas para la Administración Tributaria

La necesidad de legislar la obligación de presentar fiscalmente estados financieros auditados, resulta altamente conveniente para la Administración Tributaria, quien tiene las funciones de "...planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos."<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Op. Cit., pp 24 - 25.

<sup>16</sup> Tuncho Granados, Código Tributario y Otras Disposiciones Conexas. (Guatemala: Ediciones Fiscales, S.A., 2006), p. 16.

“Entre las ventajas de requerir un dictamen fiscal por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, se citan las siguientes:

- La información obtenida mediante el dictamen fiscal se convierte en una herramienta de fiscalización importante que permite una mejor supervisión.
- Fortalece el adecuado control en áreas de mayor deficiencia e inconsistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.
- Facultad de denunciar aquellos profesionales que incurran en faltas o delitos.
- Reducción de costos operacionales, dada la función fiscalizadora que ejercen los Contadores Públicos y Auditores Independientes.”<sup>17</sup>

El dictamen fiscal también presenta desventajas para la Administración Tributaria, entre las cuales se destacan las siguientes:

- Falta de supervisión en la actuación profesional del Contador Público y Auditor.
- Dificultad en comprobar la experiencia en la realización de auditorías, así como las competencias y conocimientos en materia tributaria de los profesionales que ejecutan dicha auditoría.
- Dificultad en la medición de la conducta moral y ética del Contador Público y Auditor.

### **1.3 Marco legal**

#### **1.3.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento**

El artículo 72 del Decreto 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta, reformado por el artículo 24 del Decreto 18-2004, publicado en el diario oficial el 29 de junio de 2004, con vigencia a partir del 1 de julio del mismo año, en lo conducente indica:

---

<sup>17</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Op. Cit., p 25.

*"...Presentar la declaración anual a que se refiere el artículo 54 de esta ley, calculando y pagando el impuesto. Adjunto a la misma deberá presentar sus estados financieros auditados por un profesional o empresa de auditoría independientes." (El subrayado es propio).*

Para una mejor comprensión del párrafo anterior, se aclara que la declaración anual a la que se hace mención, es a la declaración jurada de la renta obtenida durante un período fiscal, que para efectos de esta ley comprende un año, el cual principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre, la que se debe presentar ante la Administración Tributaria dentro de los primeros tres meses del año calendario al vencimiento del período. Los estados financieros corresponden los anexos que hace referencia los artículos 46 y 54 de la ley y el artículo 27 de su reglamento. Importante es mencionar que quienes deben presentar estados financieros debidamente auditados son aquellos contribuyentes que se han acogido al régimen optativo<sup>18</sup> establecido en el artículo mencionado y los obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio u otras leyes.

Así también, el artículo 54 de la ley señala lo siguiente:

*"...Con la declaración jurada deberán acompañarse los anexos, de acuerdo con el procedimiento que determine el reglamento y, cuando corresponda, el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción, debidamente auditados por un profesional o empresa de auditoría independiente, conforme el párrafo final del artículo 46 de esta ley. Los estados financieros que se acompañen a la declaración jurada deberán coincidir con los registrados en el libro de balance<sup>19</sup> y con los estados financieros que deban publicarse." (El subrayado es propio).*

Por otro lado, el artículo 27 del Acuerdo Gubernativo Número 206-2004, publicado en el Diario Oficial de Centroamérica el 23 de julio de 2004, con vigencia a partir del 24 de julio del mismo año, establece en su numeral 1:

---

<sup>18</sup> De acuerdo con los artículos 72, 38 y 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el régimen optativo del ISR es el régimen de pago del 31% (tipo impositivo) aplicado a la renta imponible, la que se determina deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas.

<sup>19</sup> De conformidad con el artículo 368 del Código de Comercio, los libros o registros que deberán llevar los comerciantes son: inventarios; de primera entrada o diario; mayor o centralizador; de estados financieros. Esto significa, que según el referido código no existe el libro de balance.

*"...Balance general, estado de resultados, estado de flujo de efectivo y estado de costo de producción cuando corresponda, debidamente auditados por un Contador Público y Auditor externo o empresa de auditoría independiente, en ambos casos, el dictamen emitido deberá estar firmado y sellado por el profesional que lo emitió..."*

Por otra parte el referido artículo 27 del Acuerdo Gubernativo 206-2004, establece:

*"...Los estados financieros debidamente auditados a que se refiere el numeral 1 de este artículo, deben adjuntarse a la declaración jurada, únicamente por los contribuyentes que deben llevar contabilidad completa y se acojan al régimen optativo establecido por el artículo 72 de esta Ley..."*

*...Cuando los contribuyentes presenten por medios electrónicos, conforme lo autorice la Administración Tributaria, los anexos o documentos de soporte que por disposición legal o reglamentaria deban acompañar a la declaración jurada, deberán presentarlos igualmente en forma electrónica junto con la misma. En este caso los originales en papel de los anexos, documentos de soporte y dictamen de los estados financieros auditados, deberán permanecer en poder de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, por el plazo legalmente establecido y deben exhibirse o presentarse a requerimiento de la Administración Tributaria.*

*Cuando se trate de anexos que debe ser auditados por un profesional o empresa de auditoría independiente, el contribuyente o responsable debe manifestar bajo juramento en su declaración electrónica, que los documentos originales en papel obran en su poder." (El subrayado es propio).*

Si bien, el artículo 27 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, no está suspendido, la disposición legal de presentar estados financieros debidamente auditados no se aplica, porque según el ordenamiento jurídico tributario los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo emite el Organismo Ejecutivo, son inferiores a las leyes tributarias, de tal forma, que la suspensión provisional del artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deja sin efecto lo que establece su reglamento.

La aplicación del dictamen según esta disposición legal, es para propósitos de verificar el cumplimiento en la determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta únicamente, puesto que, lo ordena una ley tributaria específica y no así el Código Tributario, el cual norma de forma general todas las relaciones jurídicas que se originan de los tributos.

### **1.3.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento**

Es importante señalar que la aplicación del dictamen de conformidad con el Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, es exclusivamente un requisito para la devolución de crédito fiscal a exportadores, según el artículo 24 incorporado por el artículo 46 del Decreto 20-2006, con vigencia a partir del 1 de agosto de 2006, el cual establece en sus incisos 1 y 5, así como en otros párrafos, lo relacionado con el tratamiento del dictamen para efectos fiscales y la debida autorización del Contador Público y Auditor para emitir dictámenes de ese tipo, que se describen a continuación:

*“Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que conforme a esta ley tengan derecho a devolución de crédito fiscal, podrán optar por el régimen de devolución que establece este artículo, para lo cual deberán previamente cumplir con lo siguiente:*

- 1) *Presentar solicitud de devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, para el efecto deberá indicar el monto a devolver, en concordancia con el dictamen que emita un contador público y auditor independiente a que se refiere el numeral 5 de este mismo artículo...*
  
- 5) *Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos, la información complementaria, cumpliendo con los requisitos y procedimientos que establezca el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.*

*Los contadores públicos y auditores deberán manifestar expresamente en el dictamen, los puntos siguientes:*

- a. Que el dictamen ha sido elaborado y emitido conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b. Que verificó el registro del crédito fiscal solicitado, en los libros de compras y servicios recibidos, así como en la contabilidad del contribuyente.
- c. Que verificó que las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas; que comprobó que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquirente del producto o servicio, a efecto de tener certeza en cuanto a que los productos, mercancías o servicios fueron efectivamente exportados; que cumple con el porcentaje de exportación establecido en el artículo 25 de esta ley, para el efecto de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y que los montos de los productos o servicios exportados, coinciden con los datos reportados por el contribuyente, en su respectiva declaración.
- d. Que verificó que el crédito fiscal requerido no ha sido solicitado con anterioridad, compensado, ni recibido por medio de vales fiscales a favor del contribuyente.
- e. Manifestación expresa de haberse cerciorado de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.
- f. Expresar de forma explícita la procedencia de la devolución del crédito solicitado, indicando el monto exacto a devolver, sobre el cual está emitiendo el dictamen, conforme a las verificaciones realizadas.
- g. Y que cumple con los demás requisitos establecidos en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

...Asimismo, la Administración Tributaria tendrá la facultad de requerir cualquier información relacionada con el dictamen y sus anexos, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaborados por el contador público y auditor, con motivo de la solicitud de devolución de crédito fiscal del contribuyente, así como libros y registros del contribuyente que haya tomado en cuenta para el efecto.

El contador público y auditor que emita el dictamen requerido, será responsable en los casos en que se determine falsedad, de lo cual responderá civil y penalmente, según corresponda, así como las sanciones que estime pertinentes imponer el tribunal de honor del colegio profesional al que pertenezca.

Procederá la denegatoria de la solicitud de devolución del crédito fiscal, cuando el dictamen antes referido, encuadre en cualquiera de los siguientes casos:

1. Si el contador público y auditor que dictamine no se encuentra debidamente inscrito en el Registro de Contadores Públicos y Auditores de la Administración Tributaria o que no esté autorizado para emitir dictámenes relacionados con crédito fiscal.
2. Si el contador público y auditor no es colegiado activo ante el colegio profesional que corresponda.
3. Si el dictamen que emita no está conforme la legislación aplicable y las normas de auditoría.
4. Si se establece que tiene una relación de dependencia con el contribuyente a quien le emite el dictamen, o que tenga parentesco dentro de los grados de ley con él, sus socios o con el representante legal de la persona individual o jurídica." (El subrayado es propio).

Del análisis del contenido del artículo anterior, se desprende que el crédito fiscal será sujeto de devolución en la medida que el dictamen emitido por el Contador Público y Auditor, exprese en él, que se han cumplido cada uno de los siete puntos señalados en el numeral 5 del referido artículo.

Por otra parte el artículo 24 "B" de la misma ley, adicionado por el artículo 48 del Decreto 20-2006, establece lo siguiente:

"Para los efectos del régimen establecido en los artículos precedentes, los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría deben proceder de la manera siguiente:

- 1) Contadores públicos y auditores que prestan sus servicios en forma independiente:

- a) *Presentar solicitud de inscripción y autorización para emitir dictámenes sobre la procedencia de la devolución de crédito fiscal, ante el Registro de Contadores y Auditores Públicos de la Administración Tributaria, indicando sus datos generales, Número de Identificación Tributaria, número de colegiado, domicilio fiscal, lugar donde desarrollará su actividad profesional y lugar para recibir notificaciones. Dicha solicitud se hará por medio del formulario que para el efecto le proporcione la Administración Tributaria.*
  - b) *Presentar declaración jurada manifestando que no ha sido condenado por delitos contra el patrimonio, contra el régimen tributario o delitos contra la fe pública y el patrimonio nacional.*
  - c) *Acompañar fotostática del título profesional<sup>20</sup>*
  - d) *Constancia que lo acredite como miembro colegiado activo del colegio profesional al que pertenezca, al momento de su inscripción.*
  - e) *Certificación emitida por el colegio profesional del cual es colegiado activo, en la cual haga constar que el profesional de la contaduría pública y auditoría, no ha sido sancionado por el tribunal de honor del colegio profesional que emite la certificación.*
- 2) Los contadores públicos y auditores que presten sus servicios de contaduría pública y auditoría por medio de una persona jurídica o bien trabajen en relación de dependencia para ésta última, adicionalmente a los requisitos establecidos en los incisos anteriores, deben indicar:
- a) *La denominación o razón social de la persona jurídica a la que prestan sus servicios;*
  - b) *Domicilio fiscal de la persona jurídica antes citada;*

---

<sup>20</sup> Se refiere al diploma que acredita el título.

- c) *Número de Identificación Tributaria de la firma o entidad por medio de la cual presta sus servicios profesionales o bien sostiene una relación de dependencia laboral.*

Una vez registrado el profesional, debe avisar de cualquier cambio en sus datos al Registro de Contadores y Auditores Públicos de la Administración Tributaria, y presentar dentro de los tres primeros meses de cada año, la respectiva constancia que lo acredite como colegiado activo del colegio profesional al que pertenece, así como la certificación indicada en el numeral 1, literal e) del presente artículo.

Se cancelará la inscripción de los Contadores Públicos y Auditores que no cumplan con los requisitos de inscripción que establece esta ley, sin perjuicio de la deducción de las responsabilidades civiles y penales que de su accionar se deriven.

No obstante lo anterior, los colegios profesionales a los que se colegien los contadores públicos y auditores, deben enviar mensualmente a la Administración Tributaria, un listado en medio electrónico de los profesionales que se encuentran activos para ejercer la profesión." (El subrayado es propio).

Con relación al registro de Contadores Públicos y Auditores, el Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo Número 424-2006, publicado en el Diario Oficial de Centroamérica el 31 de julio de 2006, con vigencia a partir del 1 de agosto del mismo año, en su artículo 27 establece:

"La Superintendencia de Administración Tributaria llevará registro de los Contadores Públicos y Auditores que soliciten su inscripción y autorización para emitir dictámenes sobre la procedencia de la devolución de crédito fiscal a los exportadores inscritos al Régimen Optativo de devolución de crédito fiscal, así como de los cambios en sus datos de inscripción.

Los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría indicados en el artículo 24 "B" de la ley, deberán presentar la solicitud de su inscripción y autorización para una o ambas condiciones indicadas en dichos numerales y cumplir, además de lo indicado en la Ley, con lo siguiente:

- a) *Presentar fotocopia autenticada de la cédula de vecindad.*
- b) *Estar actualizado en el Registro Tributario Unificado.*
- c) *Estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*

*Cuando la Administración Tributaria establezca que el Contador Público y Auditor no ha cumplido con sus obligaciones tributarias, procederá a inactivarlo del registro de Contadores Públicos y Auditores de la SAT.*

*La declaración jurada indicada en la literal b) del numeral 1 del artículo 24 "B" de la ley, debe haber sido suscrita ante un Notario." (El subrayado es propio).*

Lo descrito con anterioridad se resumen diciendo que la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento establece un registro de Contadores Públicos y Auditores llevado por la Superintendencia de Administración Tributaria, únicamente para aquellos que soliciten su inscripción y autorización para emitir dictámenes, específicamente, sobre la procedencia de crédito fiscal a los exportadores inscritos en el régimen optativo de devolución.

El procedimiento para la devolución en este régimen, se simplifica de la manera siguiente:

- El contribuyente plante su solicitud y cumple con requisitos (dictamen y otros).
- La Superintendencia de Administración Tributaria resuelve dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes a la recepción de la solicitud.
- La Superintendencia de Administración Tributaria avisa al Banco de Guatemala sobre el 100% de crédito fiscal no retenido.
- El Contribuyente presenta al Banco de Guatemala resolución y notificación para la devolución.
- El Banco de Guatemala devuelve dentro de los cinco días hábiles siguientes.

## CAPÍTULO II

### EJECUCIÓN DE UNA AUDITORÍA PARA EMITIR UN DICTAMEN FISCAL

#### 2.1 Aplicación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Guatemala

##### 2.1.1 Normas personales

Se refiere a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo.

Existen cualidades que el auditor debe tener adquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y, cualidades que debe mantener durante toda su vida profesional, entre ellas, las siguientes:

- **“Entrenamiento y capacidad profesional:** El trabajo de auditoría debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tenga entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.
  
- **Independencia:** El auditor está obligado a mantener independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.
  
- **Cuidado o diligencia profesional:** El auditor esta obligado a ejercitar con cuidado y diligencia razonable la realización de su examen y la preparación de su dictamen o informe.”<sup>21</sup>

El trabajo de auditoría debe ser realizado por personas que, teniendo formación técnica adecuada, puedan demostrar experiencia y capacidad profesional.

La formación técnica se obtiene, generalmente, en la universidad, escuelas técnicas e institutos profesionales, es un fundamento indispensable de la capacidad profesional; sin

---

<sup>21</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. **Norma de Auditoría No. 1.** (Guatemala: Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, 1992), p 3.

embargo, ésta última requiere una madurez de juicio que no se logra simplemente con la formación técnica.

El auditor está obligado a mantener una posición de independencia en su trabajo profesional con el propósito de lograr imparcialidad y objetividad en sus juicios.

Si una auditoría ha de ser efectiva y digna de confianza, debe ser realizada por el Contador Público y Auditor que tenga la suficiente independencia con respecto a las personas cuya labor está examinando, y por tanto puede emitir una opinión totalmente objetiva.

El auditor deberá evitar cualquier relación con su cliente que haga dudar a un tercero de su independencia.

La conducta del auditor externo debe ser tal que no acepte presiones que lo obliguen a aceptar o bien ocultar hechos que alterarían su opinión dentro del dictamen.

La actitud del auditor externo debe ser totalmente imparcial, de tal suerte que lo libre de perjuicios. Debe colocarse en una posición objetiva respecto al cliente, a sus directivos y accionistas.

Además de la independencia mental que debe poseer el auditor externo, éste debe contar con una independencia económica, y por consiguiente no debe tener intereses comunes con su cliente, por lo tanto no podrá ser directivo del ente examinado, accionista, deudor, acreedor o garante del mismo por importes significativos en relación al patrimonio de la compañía o del suyo propio, que comprometan su libertad de opinión.

En la realización del examen y preparación del informe, el auditor externo deberá ejercer una adecuada responsabilidad profesional.

La última norma requiere que el auditor desempeñe su trabajo con el máximo de atención, diligencia y cuidado profesional que le permita asegurar la calidad de su informe en función del análisis de la información que le fue presentada.

Exige al auditor la obligación de cumplir con las normas relativas a la realización del trabajo, preparación del informe y el cumplimiento de su código de ética profesional.

### 2.1.2 Normas de ejecución del trabajo

Las normas de ejecución del trabajo son una guía para el Contador Público y Auditor para obtener suficiente evidencia que respalde su opinión.

A continuación se resumen estas normas:

- **“Planeación y supervisión:** El trabajo de auditoría debe planificarse y ejecutarse adecuadamente y en el caso de que existan ayudantes se les debe supervisar de forma satisfactoria.
- **Estudio y evaluación del control interno:** Se debe llevar a cabo un estudio que permita obtener conocimiento suficiente de la estructura de control interno, como base para planificar la auditoría y determinar la extensión de las pruebas.
- **Evidencia suficiente y competente:** Mediante procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.”<sup>22</sup>

El trabajo de auditoría exige una correcta planificación de los métodos y procedimientos a aplicar así como de los papeles de trabajo que servirán de fundamento a las conclusiones del examen.

No es posible, ni sería conveniente, que la totalidad del trabajo sea realizado personalmente por el auditor. Existen labores rutinarias que no requieren la capacidad profesional del auditor y que pueden ser realizadas por ayudantes; por ejemplo, un arqueo de caja, comprobación de operaciones matemáticas, etc. Sin embargo, esta delegación de funciones en los ayudantes no libera al auditor de la responsabilidad personal que tiene en todo el trabajo.

El auditor deberá estudiar, comprobar y realizar pruebas en el sistema de control interno existente en la empresa, para conocer la confianza que le merece como medio de generar información fiable y, determinar el alcance, la naturaleza y el momento de aplicación de los diferentes procedimientos de auditoría.

Las condiciones de la empresa, su forma de operar, la manera de tramitar interiormente los asuntos, las medidas que tiene para controlar la exactitud de las operaciones y su pase a los libros y a los estados financieros son circunstancias particulares de cada empresa que modifican la naturaleza de las pruebas de auditoría que se van a realizar y la extensión y oportunidad con que esas pruebas pueden realizarse.

De ahí que sea absolutamente necesario que el auditor, para poder realizar un trabajo satisfactorio, deba tomar en cuenta esas particularidades de la empresa cuyos estados financieros está examinando.

Por ello es necesario que el auditor estudie y evalúe el control interno de la empresa, cuyos estados financieros va a examinar. Este estudio tiene por objeto conocer no solamente los planes de la dirección, sino la ejecución real de las operaciones cotidianas.

El trabajo de auditoría requiere obtener, mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, elementos de juicios válidos y suficientes, tanto en cantidad como en calidad, que permitan obtener una opinión objetiva sobre los estados financieros, es decir, la evidencia suficiente y competente.

Los elementos de juicio para poder opinar deben ser objetivos y ciertos, deben fundamentarse en la naturaleza de los hechos examinados, habiéndose llegado al conocimiento de los mismos con una seguridad razonable; el juicio definitivo sobre el trabajo de auditoría consiste en decidir si el mismo ha suministrado al auditor material suficiente para fundamentar su opinión profesional.

El material o los elementos de juicio a los que se hace referencia se llaman evidencia comprobatoria, y debe ser suficiente en cantidad y calidad.

La evidencia es suficiente en cantidad cuando, por los resultados de una sola prueba, o por la concurrencia de varias, el auditor puede llegar a adquirir la certeza de los hechos

que se están tratando de probar o los criterios cuya corrección se está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

La calidad de la evidencia depende de las circunstancias en que se obtiene, por ejemplo, la evidencia que se obtiene de fuentes externas a la empresa proporciona una confianza superior a la obtenida dentro de la empresa; la evidencia que surge de un sistema de control interno fiable es mayor que la que resulta de un sistema de control deficiente; y, el conocimiento personal que el auditor obtiene de forma directa a través de exámenes físicos, inspecciones, cálculos, y otras técnicas, es más persuasivo que la información que se obtiene de forma indirecta.

### **2.1.3 Normas del dictamen**

El resultado final del trabajo de un auditor es su dictamen o informe, el cual pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. Constituye un documento que contiene opinión respecto a los estados financieros tomados en conjunto, no obstante, para propósitos tributarios, debe contener una opinión sobre la razonabilidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente. Es principalmente, a través del dictamen, como el fisco y el contribuyente (cliente) se dan cuenta del trabajo del auditor, además, es la única parte del examen realizado que queda a su alcance.

## **2.2 Ejercicio de la auditoría tributaria desde el punto de vista legal**

### **2.2.1 Marco legal de carácter general**

#### **a) Constitución Política de la República de Guatemala**

La Constitución de la República de Guatemala, establece en su artículo 34 la obligación de la asociación como profesionales; este artículo reconoce el derecho de libre asociación, estableciendo que el único caso en el que la asociación es obligatoria es el de la colegiación profesional.

Según el artículo 90 de la Carta Magna guatemalteca, la colegiación obligatoria de los profesionales tendrá como fines la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control del ejercicio profesional.

La colegiación obligatoria es un mecanismo de protección a la calidad en los servicios que prestan los profesionales egresados de las universidades, es una garantía para quienes solicitan sus servicios, debido a que la colegiación permite identificar a aquellos que han recibido la preparación técnica y científica para la prestación de servicios en las diferentes áreas del saber humano.

#### **b) Decreto 72-2001, Ley de Colegiación Profesional Obligatoria**

Según el artículo 1 de la ley, "La colegiación de los profesionales universitarios es obligatoria, tal como lo establece la Constitución Política de la República y tiene por fines la superación moral, científica, técnica, cultural, económica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio..."

...Los títulos otorgados por las universidades del país o la aceptación de la incorporación de profesionales graduados en el extranjero habilitan académicamente para el ejercicio de una profesión, pero no los faculta para el ejercicio legal de la misma, lo que deberá ser autorizado por el colegio profesional correspondiente, mediante el cumplimiento de la colegiación y sus obligaciones gremiales estipuladas en la ley."

Por otra parte el artículo 3 enumera los fines de los Colegios Profesionales, entre los que se encuentra la promoción y vigilancia del ejercicio ético y eficiente de las profesiones universitarias.

Los colegios de profesionales son un medio que, además de llevar un control adecuado sobre los profesionales que han adquirido la formación académica pertinente para ejercer una profesión, también son el medio idóneo para promover una constante capacitación y especialización de cada carrera y mantenerse al día con los nuevos conocimientos aplicables en cada área.

**c) Decreto 6-91, Código Tributario**

El Código Tributario fue creado para evitar irregularidades, tanto del sujeto pasivo como de los profesionales que le asesoran en la forma de realizar sus informes y determinación y pago de declaraciones tributarias, de tal manera que regula la responsabilidad que puede derivarse de la actuación del Contador Público y Auditor Independiente.

El artículo 79 del Código Tributario señala que los autores son responsables de las infracciones tributarias en que se incurran. Así también el artículo 80, considera, como autores de las infracciones tributarias, a los que toman parte directa en la ejecución del hecho u omisión; los que induzcan directamente a otro a ejecutar la infracción; y, los que participen en la ejecución, sin los cuales no se hubiere efectuado la infracción.

De conformidad con el artículo 82 del Código Tributario "Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones y otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables."

En consecuencia es responsabilidad del profesional mantenerse actualizado en materia tributaria, ya que de ello dependerá la calidad de los servicios que preste con relación a la disciplina.

En materia tributaria el Contador Público y Auditor debe ser muy cuidadoso al interpretar las disposiciones tributarias, y emitir sus recomendaciones, así como en la preparación de sus papeles de trabajo, base para la emisión de su opinión, dado que la Administración Tributaria podrá requerírseles en el momento que se efectúe una nueva revisión.

Por otro lado, también el artículo 95 del código, establece que: "Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones."

**d) Decreto 17-73, Código Penal**

Cuando se cometen actos tipificados como delitos en la ley penal, relacionada con el régimen tributario, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

El artículo 271 del Código Penal, tipifica la actuación del profesional en Contaduría Pública y Auditoría, señalando lo siguiente:

“Comete delito de estafa mediante informaciones contables, el auditor..., que en sus dictámenes o comunicaciones al público, firme o certifique informes, memorias o proposiciones, inventarios, integraciones, estados contables o financieros, y consigne datos contrarios a la realidad o fueren simulados con el ánimo de defraudar al público o al Estado.

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

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

Por otra parte el artículo 358 “A” del Código Penal, establece como delito contra el régimen tributario la defraudación tributaria, tipificando los casos de defraudación tributaria como tal, cuando “...mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria...”

Cuando el Contador Público y Auditor se desempeña en el área tributaria puede incurrir en responsabilidad por alguno de los delitos mencionados anteriormente, si su actuación profesional y las evidencias encontradas por las autoridades penales demuestran su participación, como autor o como cómplice, en la ejecución de un determinado delito.

A continuación se citan delitos contra el régimen tributario por falsedad:

**DELITOS CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO POR FALSEDAD  
CON ENFOQUE FISCAL  
CÓDIGO PENAL**

Artículo	Delito	Sanción
271. Estafa mediante informaciones contables	Consignar en sus dictámenes o informes datos contrarios a la verdad o a la realidad o simularlos con el ánimo de defraudar al contribuyente o al Estado.	Prisión de uno a seis años y multa de cinco mil a diez mil quetzales.
321. Falsedad material	Hacer en todo o en parte un documento público falso, o alterar uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio.	Prisión de dos a seis años.
322. Falsedad ideológica	Insertar declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio, con motivo del otorgamiento, autorización o formalización de un documento público.	Prisión de dos a seis años.
323. Falsificación de documentos privados	Cometer alguna de las falsificaciones contenidas en los artículos 312 y 322 en documento privado.	Prisión de uno a tres años.
325. Uso de documentos falsificados	Hacer uso de un documento falsificado, a sabiendas de su falsedad, sin haber intervenido en la falsificación.	Prisión de dos a seis años.
358 "B". Casos especiales de defraudación tributaria, numeral 5	Hacer en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.	Prisión de uno a seis años, graduados por el juez, con relación a la gravedad del caso.
358 "B". Casos especiales de defraudación tributaria, numeral 7	Falsificar en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes cargados para recaudar tributos.	Prisión de uno a seis años, graduados por el juez, con relación a la gravedad del caso.

### **e) Decreto 106, Código Civil**

Los Contadores Públicos y Auditores en el ejercicio de su profesión deben cumplir con las disposiciones que el Código Civil establece, con relación a los servicios profesionales. Al efecto los artículos 2027 al 2036, tratan aspectos sobre honorarios y condiciones de pago, tipificando la libertad existente entre el profesional y quien solicite sus servicios, para contratar y fijar horarios y condiciones de pago; el derecho que tiene el profesional de exigir el pago sobre gastos que haya hecho con motivo de los servicios prestados, debidamente justificados y comprobados; otro aspecto es que los profesionales tienen derecho a ser retribuidos sin importar el éxito o resultado obtenido en el desarrollo de su trabajo profesional; y, lo más importante es que el profesional está obligado a prestar sus servicios con toda dedicación y diligencia, siendo responsable de los daños y perjuicios que ocasione por dolo culpa o ignorancia inexcusable, además enfatiza la responsabilidad por la divulgación de información confidencial de su cliente.

### **2.2.2 Marco legal específico**

#### **a) Para efectos del ISR**

Los Contadores Públicos y Auditores interesados en dictaminar estados financieros para efectos de la presentación de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, en cumplimiento del artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria y obtener su número de registro de Contador Público y Auditor para poder actuar ante la misma.

La Administración Tributaria llevará un Registro de Contadores, de conformidad con el artículo 46 del Acuerdo Gubernativo 206-2004, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; para el efecto, el profesional debe llenar el formulario SAT-No. 003, "Registro de Peritos Contadores, Contadores Públicos y Auditores", en su versión actualizada, proporcionado por la SAT, no obstante, en el ejercicio de su profesión deben ser colegiados activos y prestar sus servicios de manera independiente o través de una firma de auditoría independiente, esto significa, que no debe existir una relación de dependencia con la persona a la que le presta los servicios profesionales, dicho de otra manera, no debe ser empleado en relación de dependencia o auditor interno permanente.

**b) Para efectos del IVA**

Los profesionales que sean contratados por personas que se dediquen a la exportación y soliciten por derecho la devolución de crédito fiscal bajo el régimen optativo, de conformidad con el artículo 23 "A" del Impuesto al Valor Agregado, deberán solicitar su inscripción y autorización en el Registro de Contadores Públicos y Auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria, para poder emitir dictámenes sobre la procedencia de devolución de crédito fiscal, quedando obligados a presentar la siguiente documentación:

- Formulario SAT-No. 027, "Solicitud de Inscripción y Actualización de Contadores Públicos y Auditores, para Emitir Dictámenes sobre la Procedencia de Devolución de Crédito Fiscal", en su versión actualizada;
- Declaración jurada manifestando no haber cometido delitos contra el régimen tributario o delitos contra la fe pública y el patrimonio nacional, suscrita ante Notario;
- Fotostática del título profesional;
- Constancia de colegiado activo (emitida por el colegio al que pertenece);
- Certificación emitida por el colegio profesional, que haga constar que no ha sido sancionado por el Tribunal del Honor;
- Fotocopia autenticada de la cédula de vecindad.

Si el Contador Público y Auditor prestará sus servicios por medio de una persona jurídica o bien trabajará en relación de dependencia para la misma, además de los requisitos ya mencionados debe incluir en el formulario de inscripción los datos siguientes:

- Denominación o razón social de la persona jurídica a la cual presta sus servicios;
- Domicilio fiscal;

- Número de identificación tributaria.

Además de los requisitos mencionados, el Contador Público Y Auditor debe tomar en cuenta otras condicionantes para su inscripción, establecidas en el reglamento de la misma ley, las que se detallan:

- Estar actualizado en el Registro Tributario Unificado;
- Estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Una vez validada toda la documentación, el Contador Público y Auditor obtiene su constancia de inscripción y carné que lo identifica como autorizado para emitir dictámenes sobre la procedencia de devolución de crédito fiscal, identificado con un número de registro. Además de lo preceptuado por el Decreto 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, el profesional queda obligado a:

- Dar aviso de cualquier cambio en sus datos al Registro de Contadores Públicos y Auditores;
- Presentar durante los meses de enero a marzo de cada año, la constancia que lo acredite como colegiado activo, así como la certificación donde se haga constar que el Contador Público y Auditor no ha sido sancionado por el Tribunal de Honor del colegio al que pertenece.

Se establecen también motivos que pueden ser objeto de actualización de datos, tales como la vigencia de la constancia de colegiado activo, el status del Contador Público y Auditor en su calidad de activo o inactivo temporal o definitivo, y por último, puede mencionarse el status de la forma de prestación de servicios, siendo estas formas de manera independiente, servicios profesionales (a través de personas jurídicas) y en relación de dependencia (a través de personas jurídicas). Todas estas especificaciones se encuentran en el formulario de inscripción y actualización que para el efecto proporciona la Superintendencia de Administración Tributaria, a petición del Contador Público y Auditor.

Todos los requisitos detallados, se encuentran normados en el artículo 24 "B" de la ley y el 27 de su reglamento, además estas disposiciones facultan a la SAT para que pueda cancelar la inscripción de los profesionales que no cumplan con los requisitos ya indicados, y obtendrá de forma mensual, por parte de los Colegios Profesionales, un listado de los Contadores Públicos y Auditores que se encuentren activos para ejercer la profesión.

Los requisitos que el Contador Público y Auditor debe presentar en la SAT para obtener su registro, son semejantes, a los requisitos normados en el Código Federal de la República de México para dictaminar fiscalmente.

### **2.2.3 Nombramiento como auditor**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para los efectos de los regímenes optativos contemplados en ambas leyes, requieren el cumplimiento de la presentación del dictamen para propósitos fiscales, por ende, el contribuyente debe contratar los servicios de un Contador Público y Auditor, sin embargo, la legislación descrita, no norma la obligación del contribuyente de informar a la Administración Tributaria sobre el nombramiento del auditor para que éste pueda dictaminarle fiscalmente. Lo contrario sucede en la República de El Salvador, en donde el contribuyente queda obligado a informar a la Administración Tributaria, dentro de un plazo establecido, y, mediante el formulario que proporcione tal Administración, el nombramiento del Licenciado en Contaduría Pública y Auditoría, firmado por el contribuyente y por el auditor nombrado.

Es importante hacer mención, que para efectos del Impuesto al Valor Agregado, el formulario SAT-No. 027, utilizado para la inscripción y actualización de Contadores Públicos y Auditores, para emitir dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal, considera en ciertas casillas, anotar datos de las personas individuales o jurídicas a las que el profesional le prestará sus servicios, no obstante, la ley y su reglamento no lo regulan.

## 2.3 Ejecución de la auditoría tributaria

### 2.3.1 Evaluación del sistema de control interno tributario

La mayoría de personas que realizan operaciones financieras llevan algún tipo de control, desde el propietario de una de tienda pequeña ubicada en área rural hasta el que tiene un supermercado en el casco urbano; de tal forma que sus activos se encuentren debidamente protegidos y la información registrada sea razonable y confiable. Esto indica que el control interno<sup>23</sup> es necesario en todo tipo de organización, su complejidad en la aplicación, depende de la magnitud de sus operaciones.

En la ejecución de una auditoría para fines fiscales, el auditor debe iniciar con la evaluación del control interno, es decir, llevar a cabo las pruebas de cumplimiento<sup>24</sup>, para determinar la naturaleza y el alcance de las pruebas sustantivas<sup>25</sup>, si los sistemas de control contable interno son eficaces, permite que las pruebas sustantivas se simplifiquen y la auditoría se convierte más eficiente.

Lo que se persigue en una auditoría tributaria es determinar si se ha cumplido con las leyes y reglamentos aplicables, mediante la revisión de las operaciones financieras, las cuentas y los informes.

Los cuestionarios de control interno deben adecuarse a la naturaleza de las operaciones del contribuyente que requiera dictamen fiscal, de tal forma que el profesional deberá formular el cuestionario con orientación tributaria que le permita establecer el grado de confianza que merece el control interno, y así, establecer la confianza que se puede tener en él, estimando los niveles de importancia para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

---

<sup>23</sup> De acuerdo con la Norma de Auditoría No. 14, la estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos, para proporcionar seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

<sup>24</sup> Las pruebas de cumplimiento son los procedimientos de control interno establecidos.

<sup>25</sup> Las pruebas sustantivas son la obtención de la evidencia con el fin de establecer la razonabilidad de los saldos de las cuentas incluidas en los estados financieros sobre los cuales se expresa una opinión.

A continuación se presentan modelos de cuestionario de control interno<sup>26</sup> con enfoque tributario, tanto para efectos del Impuesto Sobre la Renta, como para el Impuesto al Valor Agregado, sin embargo, es importante hacer la salvedad que los cuestionarios no incluyen todas las actividades que pudiera realizar un contribuyente.

---

<sup>26</sup> En la práctica de una auditoría, los papeles de trabajo se identifican en función de un índice en particular, por lo tanto, en esta parte del informe no se nominan como tablas o cuadros.

## a) Para efectos del ISR

PT	CI-ISR	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO<sup>27</sup>

## REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO

## LEY DEL ISR

No.	Preguntas	Sí	No
	<b>CUENTAS POR COBRAR</b>		
1	¿Que clase de cuentas por cobrar maneja? Clientes nacionales % Clientes extranjeros % Socios, accionistas o propietarios % Empleados % Otros % (Detallar los más importantes)		
2	¿Cuáles son sus principales clientes por volumen de ventas al crédito?		
3	¿Con qué frecuencia se registran contablemente las ventas al crédito?		
4	¿Qué reportes se generan para control de los clientes?		
5	¿Existe delegación de responsabilidad en una persona diferente de quien lleva el manejo de las cuentas por cobrar para la aprobación de créditos, descuentos por pronto pago, notas de crédito y de débito?		
6	¿Comprueban la secuencia numérica de los documentos emitidos?		
7	¿Son controladas las cuentas de dudosa recuperación?		
8	¿Cómo controlan los cobros por vía judicial?		
9	¿Clasifican las cuentas por antigüedad?		
10	¿Se elaboran conciliaciones mensuales de saldos de clientes?		
11	¿Existe control de las cuentas incobrables liquidadas y de los cobros efectuados?		
12	¿Existen políticas definidas para declarar la incobrabilidad de las cuentas? Explicar		
13	¿Cómo crean, incrementan y/o disminuyen la reserva para amortizar las cuentas incobrables?		
14	¿Se requiere autorización para amortizar las cuentas?		

<sup>27</sup> El modelo de cuestionario que se propone es adaptado de la Guía para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, proporcionado por el Ministerio de Hacienda del Gobierno de El Salvador, disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page?pageid=182,37438&dad=portal&cshema=PORTAL>.

<b>PT</b>	<b>CI-ISR</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
	<b>DOCUMENTOS POR COBRAR</b>		
1	¿Se llevan registros auxiliares?		
2	¿Para la aceptación o renovación de documentos requiere aprobación de personal responsable?		
3	¿Se concilian los documentos por cobrar descontados con informes periódicos de los bancos?		
4	¿Se elaboran liquidaciones completas a los cobradores periódicamente?		
	<b>INVENTARIOS</b>		
1	¿Con que frecuencia efectúan inventario físico?		
2	¿Quién efectúa la toma de inventario físico?		
3	¿Es supervisada la toma del inventario físico?		
4	¿Poseen bodegas?		
5	¿Existen responsables por cada bodega?		
6	¿Existe control centralizado de las bodegas?		
7	¿Qué sistema utiliza para el registro de inventarios? Periódico Perpetuo Otros (especifique)		
8	¿Qué método de valuación de inventario utiliza? Costo de producción o adquisición de la última compra Costo de producción o adquisición promedio ponderado de la existencia Precio del bien Precio de venta menos gastos de venta Costo de producción o adquisición o costo de mercado, el que sea menor		

<b>PT</b>	<b>CI-ISR</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
9	¿Que sistema de acumulación de costos utiliza? Por órdenes específicas Por procesos Mixtos Variantes de los anteriores		
10	¿Cuáles son las formas de determinación de los costos? Históricos Predeterminados en forma estimada Predeterminados a estándares Parcialmente predeterminados		
11	¿Han sido consistentes en la utilización del sistema de registro y método de valuación de inventarios, sistema de acumulación y determinación de costos, respecto al ejercicio anterior?		
12	¿Qué tratamiento tributario se aplica a? Sobrantes Faltantes Obsoletos De segunda Donados Desperdicios Devoluciones Mercaderías en consignación Control separado al entregarse Control separado al recibirse		
13	¿Con qué frecuencia reciben devoluciones de mercaderías?		
14	¿Las devoluciones de mercaderías son registradas oportunamente en el período que corresponden?		
15	¿Tiene registros la mercadería en tránsito?		
16	¿En caso de robo cómo se regularizan las cuentas de inventarios?		
17	¿Se comparan los resultados de los recuentos físicos en los inventarios contabilizados?		
18	¿Registran las mercaderías en consignación?		
19	¿Son separados físicamente los productos de propiedad ajena?		

PT	CI-ISR	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
20	¿Se registran y/o documentan todas las salidas de productos de las bodegas?		
	<b>ACTIVO FIJO</b>		
1	¿Qué clase de activo posee? Inmuebles Terrenos Edificios Construcciones en Proceso Muebles Maquinaria y Equipo Mobiliario y Equipo Mobiliario y Equipo de Oficina Equipo de Transporte Herramientas Moldes Otros (especifique)		
2	¿Tiene registros y controles detallados?		
3	¿Qué métodos de depreciación utiliza?		
4	¿Es uniforme el método de depreciación de un año a otro?		
5	¿Han efectuado revaluaciones?		
6	¿Existe control de bienes revaluados?		
7	¿Han arrendado bienes?		
8	¿Se hace inventario físico periódicamente del activo fijo y se compara con los registros respectivos?		
9	¿Tiene bienes en desuso?		
10	¿Se lleva control del activo fijo totalmente depreciado y que aún se encuentra en uso, aún cuando se haya dado de baja en los libros?		
11	¿Se registran las depreciaciones acumuladas por bienes que correspondan con la clasificación del activo fijo depreciable?		
12	¿Utiliza bienes ajenos?		

<b>PT</b>	<b>CI-ISR</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
13	¿Han cedido bienes en usufructo?		
14	¿Posee construcciones en propiedades ajenas?		
15	¿Ha efectuado mejoras o modificaciones que alargue la vida útil o incremente el valor de algún activo fijo?		
16	¿Posee alguna política para diferenciar entre las adiciones del activo fijo, mantenimiento y reparación del mismo?		
	<b>OTROS ACTIVOS</b>		
1	¿Qué tipo de inversiones tienen? (Con que fecha de adquisición)		
2	¿Cómo se contabilizan los intereses y dividendos provenientes de inversiones?		
3	¿Qué clase de derechos tienen sobre intangibles?		
4	¿Qué clase de bienes intangibles tienen?		
5	¿Qué otra clase de derechos tienen?		
	<b>CUENTAS POR PAGAR</b>		
1	¿Qué clase de cuentas por pagar posee? Proveedores nacionales % Proveedores del exterior % Dividendos por pagar % Impuesto por pagar % Acreedores diversos %		
2	Principales acreedores nacionales		
3	Principales acreedores del exterior		
4	¿Con que frecuencia realiza operaciones con sus proveedores del exterior?		
5	¿Tienen préstamos a corto plazo?		
6	¿Tienen préstamos a largo plazo?		

PT	CI-ISR	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
7	¿Mencione las fuentes de financiamiento? Bancos Compañías de seguro Compañías afiliadas Socios Otros (especifique)		
8	¿Qué tipo de préstamos? Hipotecarios Prendarios Fiduciario Otros (especifique)		
9	¿Se verifican manualmente los saldos de las cuentas y registros auxiliares, contra las cuentas de control correspondiente?		
10	¿Tienen controles específicos para los préstamos?		
11	¿Tiene pasivos diferidos? Ventas a futuro Utilidades Intereses Otros (especifique)		
12	¿Son aprobados los ajustes en las cuentas por pagar?		
13	¿Están registradas las cuentas por pagar? Con el valor del documento La fecha de vencimiento Fecha vencimiento intereses Pagos a cuenta de capital Pagos de intereses		
14	¿Se cotejan los registros contra la documentación o estados de cuentas?		
15	¿Al existir diferencias, son ajustadas?		

PT	CI-ISR	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
	<b>INGRESOS</b>		
1	¿Cuáles son sus fuentes? Transferencia de Bienes Prestación de servicios Venta de activos fijos Ventas a plazo Rentas no gravadas Productos financieros Otros( especifique)		
2	¿Cuál es la relación de los ingresos? a) Crédito           %           a) Nacionales           % b) Contado           %           b) Exportaciones       % 100 %   100 %		
3	Indique cuáles formas utiliza: Facturas Notas de crédito Notas de débito Notas de envío Comprobante de liquidación Contratos Órdenes de compra Otras (especifique)		
4	¿Poseen numeración única correlativa por serie para cada forma utilizable por sucursal o establecimiento?		
5	¿Poseen archivo correlativo para cada forma?		
6	¿Efectúan ventas a plazos?		
7	¿Llevan registros específicos de las ventas a plazo?		
8	¿Al momento de emitirse el documento de venta, se efectúa automáticamente el descargo de los inventarios?		
9	¿Existe control de documentos de ventas anulados?		
10	¿Reciben anticipos sobre las ventas y como lo contabilizan?		
11	¿Cómo registran la mercadería recuperada por mora en el pago?		

PT	CI-ISR	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
12	¿Como registran las devoluciones recibidas de mercadería vencidas?		
13	¿Sobre la mercadería vencida devuelta por los clientes, es reintegrado su valor por los proveedores?		
14	¿Poseen política de fijación de precios?		
15	¿Qué tipos de ventas efectúan? Materia Prima Productos semielaborados Productos de segunda Desperdicios Productos obsoletos		
16	¿Qué conceden como política de ventas? Comisiones Bonificaciones Promociones Sorteos o Rifas Otros (especifique)		
17	¿Cómo son registrados?		
18	¿Cómo son calculados?		
19	¿Qué recibe de sus proveedores y como los contabiliza? Bonificaciones Rebajas Descuentos Otros (especifique)		
20	¿Qué tipo de exportaciones realiza? Mercaderías Servicios Otros (especifique)		
21	¿Cuáles son los medios de comercialización? Distribuidor único Varios Distribuidores Mayorista Comisionista Consignatarios Detallistas		

PT	CI-ISR	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
22	¿Han celebrado contratos con terceros para la comercialización?		
23	¿Es representante de casas extranjeras o locales?		
24	¿Qué marcas o productos representan?		
25	¿Emiten reportes de ventas?		
26	¿Con que frecuencia los emiten?		
27	¿Se controlan los intereses y dividendos devengados?		
	<b>DESCUENTOS, REBAJAS Y DEVOLUCIONES S/VENTAS</b>		
1	En los descuentos, rebajas y devoluciones sobre ventas, ¿qué políticas tienen definidas? Descuentos Rebajas Devoluciones		
2	¿Qué documentos utilizan para el registro de: Descuentos Rebajas Devoluciones		
3	¿Cuál es el período máximo de aceptar las devoluciones?		
4	¿Qué tratamiento dan las devoluciones recibidas después de tres meses?		
5	¿Cómo son registrados? Descuentos Rebajas Devoluciones Mercadería recuperada		
6	¿Qué reportes formulan?		
7	¿Con qué frecuencia?		
	<b>COSTOS DE PRODUCCIÓN</b>		
1	¿Defina las etapas del proceso de producción?		

PT	CI-ISR	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
2	¿Qué clase de controles llevan en cada etapa del proceso?		
3	¿Que tipo de reportes utilizan en cada etapa?		
4	¿Cuál es la frecuencia en los reportes de producción?		
5	¿Concilian los reportes de producción con inventarios?		
6	¿Con qué frecuencia son conciliados?		
7	¿Qué tratamiento le dan a los ajustes, si utilizan el sistema de costos históricos?		
8	¿Qué tratamiento les dan a las variaciones, en caso de costos predeterminados?		
9	¿Qué procedimientos utilizan en la producción en proceso? Al establecerla Al valuarla		
10	¿Cómo calculan la producción equivalente?		
11	¿Efectúan procesos de producción?		
12	¿Qué controles utilizan para el proceso?		
13	¿Qué procedimientos usan para la obtención del costo unitario?		
14	¿Prestan el servicio de maquilado?		
15	¿A quienes les maquilan?		
16	¿Qué controles utilizan para el maquilado?		
17	¿Qué procedimientos utilizan para el cálculo del costo unitario?		
18	¿Qué tratamiento dan a los ajustes o variaciones?		
	<b>MATERÍA PRIMA</b>		
1	¿Cuál es el origen de las compras de materia prima? Nacionales            % Importadas            % 100%		

<b>PT</b>	<b>CI-ISR</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
2	¿Quién o quienes son sus agentes aduanales?		
3	¿Son incluidos en las compras los gastos que generan?		
4	¿Efectúan reclamos a compañías aseguradoras, por los faltantes o artículos dañados?		
5	¿Cómo registran los valores no pagados?		
6	¿Existen controles con proveedores?		
7	¿Quiénes son sus principales proveedores?		
8	¿Emiten reportes de compras?		
9	¿Cuándo se registran las compras? Nacionales Importadas		
10	¿Qué documentos usan en el proceso de compras? Órdenes de compras Pedidos Informes de recepción Otros		
11	¿Cuáles son las principales materias primas o materiales usados en la producción?		
	<b>MANO DE OBRA DIRECTA</b>		
1	¿Han suscrito contratos laborales con los trabajadores?		
2	¿Cuántos trabajadores tiene la empresa? Administrativos Obreros Vendedores Otros (especifique)		
3	¿Además de las prestaciones laborales legales, proporciona algunas adicionales?		
4	¿Tiene mano de obra calificada?		

PT	CI-ISR	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
5	¿Mediante que clase de documentos comprueban el pago a los trabajadores?		
6	¿Cuál es la forma de pago a los trabajadores? Por obra Por jornada Por salario fijo Por pieza o destajo Otros (especifique)		
7	¿Cuál es el período de pago a los trabajadores? Semanal Quincenal Mensual Otros (especifique)		
8	¿Cuántos turnos de trabajo se efectúan?		
9	¿Estiman el valor de la mano de obra, para establecer costos?		
10	¿Qué procedimientos utilizan para la aplicación de la mano de obra directa?		
	<b>GASTOS DE FABRICACIÓN</b>		
1	¿Tienen políticas definidas para la distribución proporcional de los gastos de fabricación y gastos generales?		
2	¿Qué procedimientos utilizan en el prorrateo?		
3	¿En la producción especial o extraordinaria los gastos son registrados por separado?		
4	¿Son considerados como gastos las variaciones y/o ajustes de otras cuentas?		
5	¿Están definidos los procedimientos de clasificación de la mano de obra directa e indirecta?		
6	¿Son registrados en esta cuenta los ajustes de materia prima o de mano de obra?		

<b>PT</b>	<b>CI-ISR</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
7	¿Son aplicables los ajustes de depreciación y/o amortización a esta cuenta?		
8	¿Los egresos por investigación y experimentos son llevados a esta cuenta?		
9	¿El consumo de materiales está debidamente comprobado y autorizado?		
	<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>		
1	¿Estos gastos son clasificados en las cuentas siguientes? Gastos de ventas Gastos de Administración Gastos Financieros Otros gastos		
2	¿Tienen registros por las distintas subcuentas?		
3	¿Se da la sustentación de las operaciones registradas con documentación justificante?		
4	¿Se controlan y autorizan los cargos a las subcuentas de gastos?		
	<b>SUELDOS</b>		
1	¿Con qué clase de documentos comprueban el pago al personal? Planilla Recibos personales Otros		
2	¿Cuál es el período de pago? Mensual Quincenal Semanal Por obra Otros		
3	¿Existen contratos de trabajo entre la empresa y el personal?		
4	¿Contratan trabajadores eventuales o supernumerarios? Especifique condiciones:		

PT	CI-ISR	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
5	¿Conceden bonificaciones? Periodicidad Valores		
6	¿Tienen como política indemnizar al personal cada año?		
	<b>HONORARIOS</b>		
1	¿Qué clase de documentación utilizan en los pagos?		
2	¿Períodos de pago? Mensual Por servicio Otros		
3	¿Son necesarios y comprobables los servicios pagados?		
4	¿Tiene contratos permanentes con personas independientes?		
	<b>GASTOS DE VIAJE</b>		
1	¿Liquidan los valores entregados por gastos de viaje?		
2	¿Al liquidar, justifican adecuadamente los gastos incurridos?		
3	¿Son comprobables los fines de los gastos?		
4	¿Pagan por este concepto en forma fija y/o periódica?		
5	¿Los viajes al exterior son justificables por objetivos y beneficios al liquidarse?		
	<b>VIÁTICOS</b>		
1	¿Conceden viáticos a ejecutivos en viajes al exterior?		
2	¿Otorgan viáticos fijos a empleados y obreros?		
3	¿Tienen reglamento o política escrita interna para el otorgamiento de viáticos?		
4	¿Cómo liquidan los viáticos?		

<b>PT</b>	<b>CI-ISR</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO  
REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO  
LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
	<b>MANTENIMIENTO</b>		
1	¿Existen contratos de mantenimiento?		
2	¿Están documentados los egresos?		
3	¿Para la aplicación de los egresos son clasificados los capitalizables?		
4	¿Los egresos por este concepto son clasificados para el fin específico? Terrenos Edificaciones Instalaciones Maquinaria Equipos Herramientas Mobiliario de oficina Equipo de oficina Otros		
	<b>ALQUILERES</b>		
1	¿Existen contratos?		
2	¿Para que son utilizados los bienes alquilados?		
3	¿Cuáles documentos se comprueban los alquileres?		
	<b>INTERESES</b>		
1	¿Corresponden a créditos recibidos?		
2	¿Se documentan los pagos realizados?		
3	¿Son autorizados los pagos efectuados?		

<b>PT</b>	<b>CI-ISR</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**REGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

No.	Preguntas	Sí	No
	<b>COMISIONES</b>		
1	¿Pagan comisiones a? Ejecutivos Jefes Empleados Vendedores Cobradores Otros		
2	¿Qué método utilizan para el cálculo? Sobre resultados prefijados Sobre valores de venta Sobre unidades vendidas		
	<b>DEPRECIACIONES</b>		
1	¿Llevan registros detallados para el control de la depreciación?		
2	¿Cómo determinan las tasas de depreciación reclamadas?		
3	¿Efectúan ajustes entre la depreciación financiera y tributaria?		
4	¿Deprecian los bienes revaluados?		
5	¿Son propios los bienes que deprecián?		
6	¿Están en uso permanente los bienes, sobre los que reclaman depreciación?		
7	¿Los bienes depreciados son útiles para la fuente generadora de rentas gravadas?		
8	¿Reclaman depreciación que corresponde a ejercicios anteriores?		
9	¿Reclama depreciación por terrenos, mercaderías o bienes intangibles?		

-----  
Nombre y firma del funcionario que  
proporcionó la información

-----  
Nombre y firma el auditor que  
recopiló la información

## b) Para efectos del IVA

PT	CI-IVA	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO<sup>28</sup>

## RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL

## LEY DEL IVA Y LAS DISPOSICIONES LEGALES

## PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

No.	Preguntas	Sí	No
	<b>GENERALIDADES</b>		
1	¿Cuál es su principal actividad económica?		
2	¿Qué porcentaje anual lo destinan a la exportación?		
3	¿Quiénes son sus clientes en el extranjero?		
4	¿Ha solicitado devolución de crédito fiscal IVA del período que requiere dictamen sobre su procedencia?		
5	¿Tiene archivado de forma mensual los documentos obligatorios para efectos del IVA?		
6	¿Los documentos anulados, se anulan con sus copias y en secuencia numérica?		
7	¿Efectúan retenciones en la emisión de facturas especiales por cuenta del vendedor o prestador del servicio?		
8	¿Es agente de retención del IVA de conformidad con el Decreto 20-2006?		
9	Especifique en la adquisición de que productos o servicios retiene:		
10	¿Aplica proporcionalidad del crédito fiscal, por los ingresos exentos y gravados?		
	<b>CUENTAS POR COBRAR</b>		
1	¿Llevan registros auxiliares de clientes? Nacionales Del exterior		
2	¿Registran las ventas por separado bajo los criterios de exentas, gravadas y exportaciones?		
3	¿Concilian con contabilidad general el saldo de cuentas exentas y gravadas?		

<sup>28</sup> El modelo de cuestionario que se propone es adaptado de la Guía para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, proporcionado por el Ministerio de Hacienda del Gobierno de El Salvador, disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page?pageid=182,37438&dad=portal&cshema=PORTAL>.

PT	CI-IVA	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL**  
**LEY DEL IVA Y LAS DISPOSICIONES LEGALES**  
**PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

No.	Preguntas	Sí	No
4	¿Cómo liquidan el saldo de la cuenta crédito fiscal IVA?		
	<b>INVENTARIOS</b>		
1	¿Cuál es el tratamiento contable que le dan a los sobrantes y faltantes de inventarios, y como se documentan?		
2	¿Se otorgan artículos a clientes con fines promocionales, publicidad, propaganda, rifas, sorteos?		
3	¿Cuál es el tratamiento que le dan a ese tipo de operaciones y como se documentan?		
	<b>ACTIVO FIJO</b>		
1	¿Los activos fijos adquiridos, importados o construidos, están directamente vinculados al proceso de producción o comercialización de los bienes o servicios?		
2	¿Reconoce crédito fiscal por la importación, adquisición o construcción de activos fijos?		
	<b>INGRESOS-DÉBITO FISCAL</b>		
1	¿Cuáles son las fuentes de ingreso gravadas con IVA? Detalle:		
2	¿Cuáles son las fuentes de ingreso exentas con IVA, y como se documentan? Detalle:		
3	¿Cuáles son los tipos de operaciones que se catalogan como exportaciones, y como se controlan? Detalle:		
	<b>COMPRAS-CRÉDITO FISCAL</b>		
1	¿Cuáles son las fuentes de las compras gravadas con IVA? Detalle: Importaciones de materia prima y otros insumos Compra local de materia prima y otros insumos Compra de bienes y servicios para la realización de las operaciones de administración y comercialización.		
2	¿Forman parte de los productos o las actividades necesarias para su comercialización, todos los productos o servicios adquiridos?		

<b>PT CI-IVA</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:		
REVISÓ:		

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL**  
**LEY DEL IVA Y LAS DISPOSICIONES LEGALES**  
**PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

No.	Preguntas	Sí	No
3	¿Cuál es el procedimiento y tratamiento contable que se realiza en caso los créditos fiscales se reciban posterior a los dos períodos tributarios de la fecha de emisión?		
4	¿Cuál es el procedimiento y tratamiento contable que se realiza con las notas de crédito recibidas de sus proveedores, después de los dos períodos tributarios de la fecha de emisión?		
5	¿Muestran en la declaración del impuesto de forma separada la liquidación de créditos por actividades de ventas o prestación de servicios en el mercado local y por las actividades de exportación?		
6	¿Cuál es el procedimiento utilizado para determinar el crédito fiscal a deducirse del débito cuando las operaciones sean en parte gravadas y en parte exentas y no se pueda identificar a que operaciones le corresponde el crédito fiscal contenido en un documento?		
7	¿Qué documentación utiliza para demostrar el medio o la forma de pago realizado?		
8	¿Ha solicitado devolución del crédito fiscal?		
9	¿Cuál es el procedimiento que se ha aplicado para el cálculo de la devolución del crédito fiscal?		
	<b>AGENTE DE RETENCIÓN</b>		
1	¿Qué porcentaje de IVA retienen?		
2	¿Las retenciones efectuadas y documentadas mediante constancia de retención, se han enterados al fisco en el mismo período de la retención?		
3	¿Son operadas las retenciones en el mismo período impositivo del IVA en el que se declare las facturas correspondientes?		
4	¿Efectúa retenciones entre personas individuales y/o jurídicas con la calidad de agentes de retención?		

PT	CI-IVA	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL**  
**LEY DEL IVA Y LAS DISPOSICIONES LEGALES**  
**PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

No.	Preguntas	Sí	No
5	¿Practican retenciones por la adquisición de bienes o la prestación de servicios sin importar el monto facturado?		
6	¿Mantiene una cuenta contable especial de compensación del impuesto retenido contra el crédito fiscal sujeto a devolución?		
7	¿Presenta a la Administración Tributaria una declaración jurada mensual donde haga constar sus operaciones y que procedió a compensar con las retenciones realizadas, el crédito fiscal sobre el cual le corresponde devolución?		

-----  
Nombre y firma del funcionario que  
proporcionó la información

-----  
Nombre y firma el Auditor que  
recopiló la información

## 2.3.2 Planificación y programación de la auditoría fiscal

### a) Planificación

“La planificación es esencial para el desarrollo eficiente de una auditoría, su importancia radica en el cumplimiento de las normas de auditorías relacionadas con la ejecución del trabajo, esto significa que al igual que una auditoría financiera, el Contador Público y Auditor para realizar una auditoría con enfoque tributario, al planificar debe considerar aspectos como:

- Condiciones generales de la actividad económica y del o los establecimientos propiedad del contribuyente, incluyendo sus políticas y procedimientos contables.
- Determinar la confianza que se tiene en el control interno.
- Identificar las áreas potenciales en los estados financieros y las condiciones que puedan exigir una ampliación o modificación de los procedimientos de auditoría previstos.”<sup>29</sup>

La planificación comprende el enfoque general de la auditoría, considerando métodos y procedimientos más eficientes, la elaboración de un presupuesto de tiempo, identificación de áreas críticas, asignación de personal, entre otros, seguidamente se debe considerar el trabajo de campo en cada una de las actividades que afecten la parte tributaria, incluyendo la evaluación de control interno, el presupuesto final de tiempo y la elaboración de programas de auditoría adecuados.

De una buena planificación depende la formulación y actualización de los programas de auditoría, pretende garantizar el resultado de una auditoría de calidad y la utilización eficiente del personal.

La planificación de la auditoría con enfoque tributario, el Contador Público y Auditor la debe elaborar utilizando la información que obtenga durante el proceso del conocimiento del cliente.

---

<sup>29</sup> Donald H. Taylor y C. William Glezen. **Auditoría Integración de Conceptos y Procedimientos**. (Primera Edición. México, D.F.: Editorial Limusa, S.A., 1987), pp 200 - 201.

## b) Programación

“El programa de auditoría es el mecanismo de control más importante para el Contador Público y Auditor, debe delinear todos los procedimientos necesarios que le permitan obtener la evidencia suficiente y competente, para expresar una opinión sobre los estados financieros del contribuyente sobre la base de un enfoque tributario, de tal manera que un programa de auditoría bien formulado y utilizado sirve para los siguientes propósitos:

- Aportar evidencia de la planificación apropiada del trabajo y hacer posible un examen del alcance previsto de la auditoría.
- Servir de guía a los miembros menos experimentados del personal, ya que en el programa se indican los pasos a seguir y completar por parte de dicho personal.
- Aportar evidencia del trabajo realizado, de manera que a medida que va ejecutando cada etapa de la auditoría, la persona firma o escribe sus iniciales junto al paso del programa, indicando que éste se ha completado.
- Controlar el tiempo invertido en un trabajo, ya que incluye el tiempo estimado para efectuar cada paso, de tal forma que se considere un espacio para anotar el tiempo real invertido en determinado paso.
- Aportar evidencia de la consideración del control interno en relación con los procedimientos de auditoría previstos, considerando la ampliación de procedimientos donde los controles son débiles y la reducción donde los controles son efectivos.”<sup>30</sup>

Los programas de auditoría están sujetos a revisiones posteriores, derivado de las condiciones reales que se presentan en el momento de la ejecución de la auditoría fiscal, dando lugar a su modificación, ampliando exámenes o disminuyendo la cantidad de procedimientos, dependiendo del cumplimiento del control interno por parte de la persona individual o jurídica a la que se le este efectuando la auditoría.

---

<sup>30</sup> Donald H. Taylor y C. William Glezen, Op. Cit., pp 204 - 205.

El programa de auditoría debe ser trazado de acuerdo a los factores de riesgo identificados, de manera que la ejecución de los procedimientos en él plasmados, al profesional de la Contaduría Pública y Auditoría se le haga posible formarse un juicio del cumplimiento o no de las obligaciones tributarias del contribuyente.

A continuación se presentan modelos de programa de auditoría<sup>31</sup> con enfoque tributario, tanto para efectos del Impuesto Sobre la Renta, como para efectos del Impuesto al Valor Agregado, de igual forma que los modelos de control interno, éstos deben adecuarse a la naturaleza de las operaciones del contribuyente.

---

<sup>31</sup> En la práctica de una auditoría, los papeles de trabajo se identifican en función de un índice en particular, por lo tanto, en esta parte del informe no se nominan como tablas o cuadros.

## a) Para efectos del ISR

PT	P-ISR	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**PROGRAMA DE AUDITORÍA CON ENFOQUE TRIBUTARIO<sup>32</sup>****RÉGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO****LEY DEL ISR**

Nombre del cliente:

NIT:

Período auditado:

Actividad económica:

No.	Descripción	Hecho por:	Ref. PT
	<b>OBJETIVO</b>		
	Verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el propósito de investigar si existen incumplimientos formales y sustantivos que vayan en detrimento del cumplimiento de dichas obligaciones.		
	<b>PROCEDIMIENTOS</b>		
	<b>A.-GENERALES</b>		
1	Verifique durante el período que se están investigando las obligaciones formales que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece respecto a: la presentación de las declaraciones del impuesto por trimestres vencidos y la declaración de liquidación definitiva anual del impuesto (verificar cálculos aritméticos), registros y documentos, la actualización y legalización de los registros de contabilidad general, informes anuales de retenciones y de utilidades distribuidas.		
2	Verificar la correlatividad de los documentos emitidos por concepto de ingresos.		
3	Solicitar los archivos fiscales y verificar circulares o notas emitidas por la SAT al cliente respecto a consultas fiscales o autorizaciones específicas relacionadas con eventos del período investigado.		

<sup>32</sup> El modelo de programa que se propone es adaptado de la Guía para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal proporcionado por el Ministerio de Hacienda del Gobierno de El Salvador, disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page?pageid=182,37438&dad=portal&.cshema=PORTAL>.

<b>PT</b>	<b>P-ISR</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**PROGRAMA DE AUDITORÍA CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**RÉGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

Nombre del cliente:  
NIT:  
Período auditado:  
Actividad económica:

No.	Descripción	Hecho por:	Ref. PT
4	<p>Indagar sobre los siguientes aspectos:</p> <p>Verificar las actividades económicas que desarrolla el cliente (principal y secundaria).</p> <p>Identificar actividades Exentas y Gravadas. (Artículos 1 al 6 del ISR)</p> <p>Verificar la escritura de constitución para enterarse de sus cláusulas y disposiciones principales, así como de las modificaciones o ampliaciones recientes al acuerdo social, nombre de los accionistas y/o miembros de la Junta Directiva.</p> <p>Identificar los principales clientes y proveedores.</p>		
5	Si existen ventas a plazo, investigar y analizar su correcta declaración, tanto de la venta como de los intereses si fuera el caso.		
6	Verificar los asientos de ajuste sobre rebajas y devoluciones sobre las ventas y otros que pudieran afectar los ingresos y utilidades.		
	<b>CONTROL INTERNO</b>		
7	<p>Identificar las normas y procedimientos de control interno establecidos por el cliente, tales como:</p> <p>Control de inventarios y/o costos de producción.</p> <p>Control de cuentas por cobrar y por pagar.</p> <p><b>B.- PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS</b></p> <p><b>INGRESOS</b></p>		
1	Elaborar cédulas sumarias, analíticas y de detalle de los ingresos del cliente.		

<b>PT</b>	<b>P-ISR</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**PROGRAMA DE AUDITORÍA CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**RÉGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

Nombre del cliente:  
NIT:  
Período auditado:  
Actividad económica:

No.	Descripción	Hecho por:	Ref. PT
2	Realizar una comparación de los ingresos registrados y declarados por el cliente, utilizando las siguientes fuentes: a)Declaraciones de pago a cuenta b)Registros contables c)Declaración anual de la renta  Por las diferencias determinadas, investigue su origen o solicite explicación por escrito, (valide las respuestas).		
3	Analizar a través de la documentación, registros y de la observación directa, la actividad del cliente a fin de determinar las fuentes generadoras de sus ingresos y su congruencia con lo registrado y declarado.		
4	En cuanto a los contribuyentes que trabajan con base a contratos, verificar si se han declarado la totalidad de sus ingresos, y si lo facturado corresponde al precio pactado.		
5	Verificar que los valores mostrados en la cuenta Otros Ingresos, hayan sido incorporados en la liquidación final de renta.		
6	Por las ventas de activo fijo (bienes muebles e inmuebles), verificar si obtuvo ganancia de capital, que se le haya dado el tratamiento que se establece en la Ley del ISR y su reglamento, artículos 25 al 29 y 72 de la ley; y, 8 del reglamento.		
7	Por las ventas efectuadas seleccionar tres meses y verificar que las unidades vendidas estén descargadas de los inventarios.		
8	Por las rebajas y devoluciones sobre ventas, verificar que las mercaderías devueltas hayan ingresado nuevamente a los inventarios.		
9	Verificar inversiones permanentes en acciones u otros títulos, determine intereses y dividendos que producen; reconocer su completa incorporación a la declaración.		
10	Verificar el correcto cálculo de la declaración trimestral de ISR, determinado según la forma seleccionada (de conformidad con el artículo 61 de la ley y 29 y 30 del reglamento) y, que se hayan incluido los ingresos que corresponden, según el giro del cliente.		

<b>PT</b>	<b>P-ISR</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**PROGRAMA DE AUDITORÍA CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**RÉGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

Nombre del cliente:  
NIT:  
Período auditado:  
Actividad económica:

No.	Descripción	Hecho por:	Ref. PT
11	En caso de determinar omisión de ingresos, obtener las pruebas documentales necesarias que la sustenten.		
	<b>COMPRAS</b>		
12	Realizar un análisis comparativo entre las compras, con las cifras reflejadas en la declaración respectiva, investigar diferencias importantes si las hubiere.		
	<b>DEDUCCIONES RENTA</b>		
13	Cotejar el valor declarado de costos y gastos, con los saldos que bajo estos conceptos registra el libro mayor. En el caso de encontrar diferencias solicitar explicación.		
14	Prueba selectiva: seleccionar las subcuentas con saldos más distorsionados en costos y gastos en una muestra del 75% del valor mensual aplicándolo a las cuentas que integran costos y gastos, verificar que los valores registrados en los libros contables estén debidamente documentados.		
15	Realizar prueba de inventarios, cuando se considere necesario (seguimiento a productos de mayor rotación).		
16	Cotejar el valor total de los inventarios físicos al 31 de diciembre de del período anterior y el período que se esta auditando, con los saldos de cuentas de inventarios que a esa fecha registra el libro mayor, el estado de resultados, el balance general y la declaración de renta.		
17	Verificar que las cantidades reclamadas en concepto de depreciación estén de acuerdo a lo establecido en los artículos 16 al 19 de la Ley del ISR.		
18	Verificar que los gastos no deducibles hayan sido incorporados en la renta imponible (Artículo 39 de la Ley del ISR).		

<b>PT</b>	<b>P-ISR</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**PROGRAMA DE AUDITORÍA CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**RÉGIMEN OPTATIVO DE PAGO DEL IMPUESTO**  
**LEY DEL ISR**

Nombre del cliente:  
NIT:  
Período auditado:  
Actividad económica:

No.	Descripción	Hecho por:	Ref. PT
19	Comprobar si el porcentaje que está reclamando el cliente en concepto de reserva legal, esté de acuerdo a lo establecido en el Código de Comercio.		
20	Analizar partidas de ajuste significativas al final del período investigado.		
	<b>RETENCIONES</b>		
22	Identificar las operaciones por las cuales el cliente debió efectuar retenciones y verificar a través de prueba selectiva si retuvo y enteró el impuesto correspondiente (Artículo 31, 62, 63 y 67 de la Ley del ISR).		
	<b>DEDUCCIONES AL IMPUESTO COMPUTADO DE RENTA</b>		
23	Verificar que las deducciones al impuesto determinado sobre la renta en el período auditado, por concepto de acreditación de los pagos trimestrales del impuesto realizados o pago en exceso (artículo 61 y 71 respectivamente, de la Ley del ISR).		
	<b>C- CONCLUSIÓN</b>		
1	Concluir si los resultados obtenidos garantizan o no el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.		
2	Elaborar cédula de hallazgos del impuesto, reflejando las deficiencias formales y sustantivas, valores omitidos y objetados, con la base legal infringida.		
	<b>D- INFORME</b>		
1	Elaborar el informe respectivo, reflejando en éste los resultados obtenidos.		

## b) Para efectos del IVA

<b>PT</b>	<b>P-IVA</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**PROGRAMA DE AUDITORÍA CON ENFOQUE TRIBUTARIO<sup>33</sup>**  
**RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL**  
**LEY DEL IVA Y DISPOSICIONES LEGALES**  
**PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Nombre del cliente:

NIT:

Período auditado:

Actividad económica:

No.	Descripción	Hecho por:	Ref. PT
	<b>OBJETIVOS</b>		
	Verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la solicitud de devolución de crédito fiscal, bajo el régimen optativo, de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el propósito de investigar si existen incumplimientos formales y sustantivos sobre la procedencia del crédito fiscal.		
	<b>PROCEDIMIENTOS</b>		
	<b>A.-GENERALES</b>		
1	Verifique durante el período que se está investigando las obligaciones formales que la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece respecto a: la presentación de las declaraciones (verificar cálculos aritméticos), registros y documentos, la actualización y legalización de los registros de contabilidad general y de IVA, informes de retenciones.		
2	Verifique que los documentos que se emitan y reciban cumplan con las obligaciones formales establecidas en la sección quinta del capítulo I del Título III del Código Tributario.		
3	Verifique que los documentos que se emitan y reciban cumplan con las obligaciones formales establecidas en el artículo 30 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y artículos 31 al 36 de su reglamento.		
4	Verificar la correlatividad de los documentos, así como la elaboración de los mismos a fin de determinar que no se hayan elaborado dobles juegos de emisión en varias imprentas. Revisar órdenes de impresión y evaluar la necesidad de confirmar con imprentas.		

<sup>33</sup> El modelo de programa que se propone es adaptado de la Guía para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal proporcionado por el Ministerio de Hacienda del Gobierno de El Salvador, disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page?pageid=182,37438&dad=portal&.cshema=PORTAL>.

PT	P-IVA	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**PROGRAMA DE AUDITORÍA CON ENFOQUE TRIBUTARIO  
RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL  
LEY DEL IVA Y DISPOSICIONES LEGALES  
PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Nombre del cliente:  
NIT:  
Período auditado:  
Actividad económica:

No.	Descripción	Hecho por:	Ref. PT
5	<p>Indagar sobre los siguientes aspectos:</p> <p>Verificar las actividades económicas que desarrolla el cliente (principal y secundaria).</p> <p>Identificar actividades exentas y gravadas</p> <p>Verificar la escritura de constitución para enterarse de sus cláusulas y disposiciones principales.</p>		
6	<p>Identificar los principales clientes y proveedores.</p>		
7	<p>Verificar los asientos de ajuste sobre rebajas y devoluciones sobre las ventas, créditos fiscales (notas de crédito), y otros que pudieran afectar los ingresos y utilidades.</p> <p><b>CONTROL INTERNO</b></p>		
8	<p>Identificar las normas y procedimientos de control interno establecidos por el cliente, tales como:</p> <p>Control de Inventarios y/o costos de producción.</p> <p>Emisión de documentos y registros de las Ventas.</p> <p><b>B.- PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS</b></p> <p><b>INGRESOS</b></p>		
1	<p>Elaborar cédulas sumarias, analíticas y de detalle de los ingresos del cliente.</p>		

<b>PT</b>	<b>P-IVA</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**PROGRAMA DE AUDITORÍA CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL**  
**LEY DEL IVA Y DISPOSICIONES LEGALES**  
**PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Nombre del cliente:  
NIT:  
Período auditado:  
Actividad económica:

No.	Descripción	Hecho por:	Ref. PT
2	<p>Realizar una comparación de los ingresos registrados y declarados por el cliente, utilizando las siguientes fuentes:</p> <p>a) Libros de ventas IVA  b) Declaraciones IVA</p> <p>Por las diferencias determinadas, investigue su origen o solicite explicación por escrito, (valide las respuestas).</p>		
3	<p>Analizar a través de las declaraciones aduaneras y de embarque, confirmaciones y comprobaciones de las exportaciones recibidas en el extranjero por el adquiriente, obtener las pruebas documentales necesarias que sustenten certeza de las exportaciones.</p>		
4	<p>Observación directa de las ventas locales y exportaciones a fin de determinar las fuentes generadoras de sus ingresos y su congruencia con lo registrado y declarado.</p>		
5	<p>Investigar sobre el autoconsumo, rifas, sorteos y/o regalías; verificar que se haya causado el impuesto respectivo.</p>		
6	<p>Por las ventas efectuadas verificar que las unidades vendidas facturadas estén descargadas de los inventarios.</p>		
7	<p>Por las rebajas y devoluciones sobre ventas, verificar:</p> <p>Que se haya emitido la nota de crédito en el período correspondiente.</p> <p>En caso de devoluciones que las mercaderías devueltas hayan ingresado nuevamente a los inventarios.</p>		

PT	P-IVA	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**PROGRAMA DE AUDITORÍA CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL**  
**LEY DEL IVA Y DISPOSICIONES LEGALES**  
**PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Nombre del cliente:

NIT:

Período auditado:

Actividad económica:

No.	Descripción	Hecho por:	Ref. PT
8	<p>Verificar la cuenta rebajas y devoluciones sobre ventas al exterior, a partir de los registros auxiliares y verificar los ajustes en el valor de la exportación y en el libro de ventas IVA, comprobando además la razonabilidad de las rebajas y devoluciones sobre ventas, y en este último caso que los productos hayan ingresado nuevamente al inventario del cliente.</p> <p>Tomando de base el libro de ventas, verificar el detalle de las exportaciones del cliente, a efecto de validar los documentos que soportan las exportaciones determinadas y verificar lo siguiente:</p> <p>Cálculos aritméticos, legitimidad de los documentos, fecha de exportación (embarque o exportación), que el valor de exportación corresponda al precio de venta pactado, reflejado mediante el documento legal IVA y el tipo de cambio aplicable al valor de exportación.</p> <p>Verificar que las facturas de exportación correspondiente a cada póliza de exportación o formulario aduanero, estén correctamente asentadas en el libro de ventas y en los registros contables y que no estén repetidas.</p> <p><b>COMPRAS</b></p>		
9	<p>Realizar un análisis comparativo entre las compras, créditos fiscales que reflejan los libros utilizados para el control del IVA con las cifras reflejadas en las declaraciones respectivas, investigar diferencias importantes si las hubiere.</p>		
10	<p>Con las operaciones exentas de IVA, verificar si ha cumplido con el procedimiento de la proporcionalidad, revisar los cálculos efectuados para la deducción del crédito fiscal.</p>		

PT	P-IVA	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**PROGRAMA DE AUDITORÍA CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL**  
**LEY DEL IVA Y DISPOSICIONES LEGALES**  
**PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Nombre del cliente:  
NIT:  
Período auditado:  
Actividad económica:

No.	Descripción	Hecho por:	Ref. PT
11	<p>Revisar los documentos que soportan las compras, verificando que cumplan con los requisitos legales correspondientes, en relación a los saldos mensuales, verificar que:</p> <p>Los valores registrados en los libros de IVA, tanto compras como créditos fiscales estén integra y debidamente documentados y que cumplan con todos los requisitos que la Ley establece para ser deducidos como crédito fiscal, según artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.</p> <p>Verificar la existencia de créditos fiscales con duplicidad en el registro durante el período investigado.</p> <p>Verificar que el crédito fiscal sujeto a devolución no ha sido solicitado con anterioridad a favor del contribuyente.</p> <p>Verificar sobre la procedencia y reconocimiento del crédito fiscal de conformidad con los artículos 16 y 18 de la Ley al Impuesto al Valor Agregado.</p> <p>Si existen objeciones a los créditos fiscales preparar cédula resumen de las objeciones.</p> <p><b>RETENCIONES</b></p>		
12	<p>Identificar las operaciones por las cuales el cliente debió efectuar retenciones de IVA por facturas especiales, según es artículo 52 de la ley, y verificar si retuvo y enteró el impuesto correspondiente.</p>		

PT	P-IVA	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**PROGRAMA DE AUDITORÍA CON ENFOQUE TRIBUTARIO**  
**RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL**  
**LEY DEL IVA Y DISPOSICIONES LEGALES**  
**PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Nombre del cliente:  
NIT:  
Período auditado:  
Actividad económica:

No.	Descripción	Hecho por:	Ref. PT
13	Si el cliente es agente de retención de conformidad con el artículo 1, del Decreto 20-2006, verificar si procedió a compensar con las retenciones realizadas, el crédito fiscal sobre el cual le corresponde su devolución.		
	<b>C- CONCLUSIÓN</b>		
1	Concluir si los resultados obtenidos garantizan o no el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.		
2	Elaborar cédula de hallazgos por el impuesto, reflejando las deficiencias formales y sustantivas, valores omitidos y objetados, con la base legal infringida.		
	<b>D- INFORME</b>		
1	Elaborar el informe respectivo, reflejando en éste los resultados obtenidos.		

### 2.3.3 Riesgos de la auditoría

El riesgo de auditoría debe considerarse en la planeación, de tal forma que permita al auditor emitir una opinión sobre los estados financieros o sobre determinadas cuentas de un estado financiero. El auditor en la ejecución de su trabajo debe estar atento ante la posibilidad de que haya conclusiones equivocadas sobre la razonabilidad de las cifras que contienen las cuentas de los estados financieros. Considerando que el riesgo se puede reducir mas no eliminar, es importante señalar que no se puede omitir en el presente trabajo monográfico lo relacionado con el riesgo, principalmente cuando se trata de llevar a cabo una auditoría tributaria, donde el principal usuario del examen realizado es el fisco.

El riesgo en todo tipo de auditoría coexiste, por lo que a continuación se describen sus tres clases:

#### a) Riesgo inherente

“Representa la susceptibilidad de una aseveración a una declaración incorrecta material, en el supuesto de que no existe procedimientos y políticas de estructura de control interno relacionados.”<sup>34</sup>

En la evaluación del riesgo inherente el auditor usa su propio juicio profesional, al evaluar muchos factores influyentes en la determinación del riesgo, ante la posibilidad de que ocurran errores cuando se considera primero la efectividad de los sistemas de control.

#### b) Riesgo de control

“Es aquel en que todos los procedimientos y políticas de la estructura de control interno no pueden evitar ni detectar oportunamente una declaración incorrecta.”<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. **Norma de Auditoría No. 23 –El Riesgo de Auditoría y la Importancia en su Realización-**. (Guatemala: Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, 1992), p. 24.

<sup>35</sup> Ibid.

Este riesgo busca evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad, para prevenir o detectar errores o irregularidades, además corregirlos.

### **c) Riesgo de detección**

“Es aquel en que el auditor al planificar y aplicar sus procedimientos no detecte una declaración incorrecta importante en los estados financieros.”<sup>36</sup>

El auditor debe considerar los niveles de riesgo inherente y de control, al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a desarrollar en la auditoría, todo para minimizar el riesgo de auditoría, significa que el riesgo de detección se relaciona con los procedimientos sustantivos que el auditor debe planificar en la auditoría.

Los niveles de riesgo determinan la realización de las pruebas sustantivas, estos niveles pueden evaluarse como alto, moderado o bajo.

### **2.3.4 Uso del muestreo**

Las normas de auditoría generalmente aceptadas facultan al Contador Público y Auditor para aplicar el muestreo<sup>37</sup> en el proceso de la auditoría, al respecto la norma de auditoría No. 9 señala algunas consideraciones generales, las que se resumen así:

- “Es útil en los casos en que el auditor no tiene conocimiento sobre los saldos de cuentas y transacciones, que a su juicio necesitan ser probados.
- Existen dos tipos de enfoques generales para muestreo en auditoría: estadístico y no estadístico, ambos enfoques requieren el juicio profesional del auditor y si son apropiadamente aplicados, cualquiera puede proporcionar evidencia suficiente para cumplir con lo requerido en las normas de auditoría.

---

<sup>36</sup> Ibid.

<sup>37</sup> Según la Norma de Auditoría No. 9, el muestreo en la auditoría es la aplicación de un procedimiento de auditoría a menos del 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o un tipo de transacción, con el propósito de evaluar alguna característica de la cuenta o transacción.

- El tamaño de la muestra necesaria para proporcionar una evidencia suficiente, depende tanto de los objetivos como de la eficiencia de la muestra.
- La evaluación de la suficiencia de la evidencia es un problema de juicio del auditor y no es determinada por el diseño y evaluación de una muestra de auditoría."<sup>38</sup>

Al respecto, la naturaleza y el alcance de la auditoría realizada para expresar específicamente la opinión sobre el cumplimiento de los aspectos tributarios, se ven afectadas en cuanto a la aplicación de pruebas selectivas de las que técnicamente las normas de auditoría indican llevar a cabo, de tal forma que el concepto de importancia relativa situado hacia las pruebas selectivas, en la práctica compromete el trabajo del Contador Público y Auditor, porque su deber es informar cualquier diferencia en la determinación del impuesto, que en determinadas casos a juicio del auditor independiente no resulta significativo y para el fisco pudiera ser que sí.

Sin embargo en la realización del trabajo, las normas de auditoría le indican al auditor guiarse por los criterios de importancia relativa y riesgo probable, de tal manera que debe enfocar su examen conforme a la importancia de las diferentes partidas. Por otra parte, el auditor debe aplicar sus procedimientos según el riesgo relativo de error que corre en cada uno de los grupos sometidos a examen.

Existen consideraciones que en la práctica pueden generar incertidumbre en los resultados del examen de partidas que tengan una importancia relativa, esta situación requiere un examen exhaustivo de las operaciones y registros del contribuyente al llevar a cabo una auditoría para efectos fiscales, derivado de las exigencias que la legislación requiere, relacionadas con la veracidad de tales operaciones.

Las normas personales, señalan que el auditor esta obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, que forman la especificación particular,

---

<sup>38</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. **Norma de Auditoría No. 9 – Muestreo en Auditoría**. (Guatemala: Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, 1992), p. 29.

por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas de ejecución del trabajo.

### **2.3.5 Papeles de trabajo**

Los papeles de trabajo constituyen los registros de soporte de los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información y las conclusiones obtenidas en el examen que el Contador Público y Auditor ha desarrollado. Son los documentos más importantes en cualquier litigio, aportan evidencia y por consiguiente deben estar elaborados con el debido cuidado, utilizando un léxico apropiado y profesional.

La Norma de Auditoría No. 2 establece que los papeles de trabajo son propiedad del auditor, su custodia y confidencialidad queda en manos del profesional, además indica que debe conservarlos por un período mínimo de seis años y puede extenderse el período adicional necesario, sin embargo en una auditoría con enfoque fiscal el auditor independiente, debe atender el plazo al que alude el Código Tributario, relacionado con la prescripción, el cual es de cuatro años contados a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo, plazo en que la Administración Tributaria puede ejercer el derecho de exigir el cumplimiento y pago de los tributos a los contribuyentes o responsables. Es importante considerar que se interrumpe la prescripción por varias causas señaladas en el código, y, que una vez interrumpida se comienza de nuevo a computarse el plazo a partir de la fecha en que se produjo la interrupción, significa que el profesional debe conservar los papeles de trabajo como un mínimo de cuatro años, sin embargo, cuando la Administración Tributaria conozca o revise las obligaciones tributarias del contribuyente y requiera la exhibición de los papeles de trabajo, se inicia nuevamente el cómputo del plazo, lo que prolonga el período en que debe conservarlos. El auditor independiente entonces deberá conservar los papeles de trabajo hasta que se haya desvanecido cualquier señalamiento de la Administración Tributaria, durante el período correspondiente y los nuevos períodos que se den por la interrupción de la prescripción.

A continuación, se proponen algunos modelos de papeles de trabajo<sup>39</sup> que podrían ser utilizados por el auditor independiente en la verificación del cumplimiento de las

---

<sup>39</sup> En la práctica de una auditoría, los papeles de trabajo se identifican en función de un índice en particular, por lo tanto, en esta parte del informe no se nominan como tablas o cuadros.



<b>PT</b>	<b>ISR-1</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)

(NIT)

CÉDULA SUMARIA

VERIFICACIÓN DE INGRESOS

(PERÍODO AUDITADO)

(Cifras expresadas en Quetzales)

Mes	Ingresos según documentos de ventas	Ingresos según declaración anual	Diferencia	Ref.
<b>TOTALES</b>				

FUENTE: \_\_\_\_\_

CONCLUSIÓN: \_\_\_\_\_

<b>PT</b>	<b>ISR-2</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NIT)**  
**CÉDULA SUMARIA**  
**VERIFICACIÓN DE COSTO DE VENTAS**  
**(PERÍODO AUDITADO)**  
 (Cifras expresadas en Quetzales)

Rubro	Según contribuyente	Según auditoría	Diferencia	Ref.
<b>TOTALES</b>				

**FUENTE:** \_\_\_\_\_

**CONCLUSIÓN:** \_\_\_\_\_

<b>PT</b>	<b>ISR-2-1</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NIT)**  
**CÉDULA ANALÍTICA**  
**VERIFICACIÓN DE COMPRAS**  
**(PERÍODO AUDITADO)**

(Cifras expresadas en Quetzales)

<b>Mes</b>	<b>Compras según documentos de compras</b>	<b>Compras según declaración anual</b>	<b>Diferencia</b>	<b>Ref.</b>
<b>TOTALES</b>				

**FUENTE:** \_\_\_\_\_

**CONCLUSIÓN:** \_\_\_\_\_

<b>PT</b>	<b>ISR-3</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NIT)**  
**CÉDULA SUMARIA**  
**INTEGRACIÓN DE OTROS GASTOS**  
**(PERÍODO AUDITADO)**

(Cifras expresadas en Quetzales)

<b>Integración</b>	<b>Según contribuyente</b>	<b>Según auditoría</b>	<b>Diferencia</b>	<b>Ref.</b>
<b>TOTALES</b>				

**FUENTE:** \_\_\_\_\_

**CONCLUSIÓN:** \_\_\_\_\_

<b>PT</b>	<b>ISR-3-1</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NIT)**  
**CÉDULA ANALÍTICA**  
**VERIFICACIÓN DE OTROS GASTOS, SEGÚN DOCUMENTOS Y DECLARACIÓN ANUAL**  
**(PERÍODO AUDITADO)**  
 (Cifras expresadas en Quetzales)

<b>Mes</b>	<b>Gastos según documentos</b>	<b>Gastos según declaración anual</b>	<b>Diferencia</b>	<b>Ref.</b>
<b>TOTALES</b>				

FUENTE:

---

CONCLUSIÓN:

---

<b>PT</b>	<b>ISR-4</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NIT)**  
**CÉDULA SUMARIA**  
**DETALLE DE COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES**  
**LOS CUALES FUERON CONSIDERADOS COMO DEDUCIBLES POR EL CONTRIBUYENTE**  
**(PERÍODO AUDITADO)**  
 (Cifras expresadas en Quetzales)

Descripción del costo o gasto	No. de documento	Fecha del documento	Valor total	Valor neto	Inconsistencia detectada	Ref.
<b>TOTALES</b>						

FUENTE:

---

CONCLUSIÓN:

---

<b>PT</b>	<b>ISR-5</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:			
REVISÓ:			

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NIT)**  
**CÉDULA SUMARIA**  
**VERIFICACIÓN ACREDITAMIENTO DE ISR TRIMESTRAL**  
**(PERÍODO AUDITADO)**  
 (Cifras expresadas en Quetzales)

Período trimestral	ISR según declaraciones trimestrales	ISR trimestral según auditoría	Diferencia	Ref.
<b>TOTALES</b>				

FUENTE: \_\_\_\_\_

CONCLUSIÓN: \_\_\_\_\_

b) Para efectos del Impuesto al Valor Agregado<sup>41</sup>

<b>PT IVA</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:		
REVISÓ:		

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA)**  
**CÉDULA CENTRALIZADORA**  
**DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL (RÉGIMEN OPTATIVO)**  
**(PERÍODO AUDITADO)**  
 (Cifras expresadas en Quetzales)

Crédito fiscal declarado exportaciones	Inconsistencias crédito fiscal exportaciones	Ref.	Crédito fiscal ajustado exportaciones	Remanente período anterior exportaciones	Si es agente de retención	Crédito fiscal sujeto a devolución
					Impuesto retenido compensable	

FUENTE: \_\_\_\_\_

CONCLUSIÓN: \_\_\_\_\_

<sup>41</sup> Los modelos de papeles de trabajo que se proponen para efectos del IVA, son adaptados de la Guía para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal proporcionado por el Ministerio de Hacienda del Gobierno de El Salvador, disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page?pageid=182,37438&dad=portal&.cshema=PORTAL>.

<b>PT IVA-1</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:		
REVISÓ:		

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NIT)**  
**CÉDULA SUMARIA**  
**DETERMINACIÓN DE CRÉDITO FISCAL SUJETO A DEVOLUCIÓN**  
**(PERÍODO AUDITADO)**  
 (Cifras expresadas en Quetzales)

% de exportaciones	Ref.	Remanente crédito fiscal relacionado exportaciones mes anterior	Remanente crédito fiscal relacionado ventas locales mes anterior	Crédito fiscal del mes	Total crédito fiscal del mes	Crédito fiscal relacionado con las exportaciones	Crédito fiscal relacionado con las ventas locales	Débito fiscal del mes	Débitos vs. créditos	Crédito fiscal a reintegrar	Crédito fiscal con derecho a solicitar devolución	Remanente crédito fiscal siguiente mes	Si es agente de retención	Crédito fiscal sujeto a devolución
													Crédito fiscal retenido y compensado	

FUENTE: \_\_\_\_\_

CONCLUSIÓN: \_\_\_\_\_

<b>PT IVA-1-1</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:		
REVISÓ:		

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NIT)**  
**CÉDULA ANALÍTICA**  
**REVISIÓN DEL DÉBITO FISCAL**  
**(PERÍODO AUDITADO)**  
 (Cifras expresadas en Quetzales)

Según facturas de ventas y/o servicios		Según libro de ventas y servicios recibidos				Según declaración				Diferencias		Ref.
Base imponible	Débito fiscal	Ventas	Exportaciones	Servicios	Débito fiscal	Ventas	Exportaciones	Servicios	Débito fiscal	Base imponible	Débito fiscal	

FUENTE:

---

CONCLUSIÓN:

---

<b>PT IVA-1-2</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:		
REVISÓ:		

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NIT)**  
**CÉDULA ANALÍTICA**  
**REVISIÓN DEL CRÉDITO FISCAL**  
**(PERÍODO AUDITADO)**  
 (Cifras expresadas en Quetzales)

Según facturas de compras y/o servicios		Según libro de compras y servicios recibidos				Según Declaración				Diferencias		Ref.
Base imponible	Crédito fiscal	Compras	Importaciones	Servicios	Crédito fiscal	Compras	Importaciones	Servicios	Crédito fiscal	Base imponible	Crédito fiscal	

FUENTE:

---

CONCLUSIÓN:

---

<b>PT IVA-1-3</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:		
REVISÓ:		

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NIT)**  
**CÉDULA ANALÍTICA**  
**PROPORCIONALIDAD DEL CRÉDITO FISCAL**  
**(PERÍODO AUDITADO)**  
 (Cifras expresadas en Quetzales)

Compras		Ventas			Crédito fiscal proporcional exportaciones	Crédito fiscal proporcional ventas locales	Remanente de crédito fiscal exportaciones mes anterior	Remanente de crédito fiscal ventas locales mes anterior	Débito fiscal	Impuesto a pagar/remanente de crédito fiscal	Impuesto pagado	Diferencia a pagar	Ref.
Gravadas	Crédito fiscal	Exentas	Gravadas	Total									

FUENTE: \_\_\_\_\_

CONCLUSIÓN: \_\_\_\_\_

<b>PT IVA-1-4</b>	INICIALES	FECHA
PREPARÓ:		
REVISÓ:		

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NIT)**  
**CÉDULA ANALÍTICA**  
**DETERMINACIÓN DEL IVA RETENIDO**  
**(PERÍODO AUDITADO)**  
 (Cifras expresadas en Quetzales)

Descripción de los bienes adquiridos	Valor total según factura	Base imponible	Crédito fiscal	% retenido	No. constancia de retención	Impuesto retenido y enterado	Crédito fiscal compensable
<b>Totales</b>							

FUENTE:

---

CONCLUSIÓN:

---

## 2.4 Contra revisión por la Administración Tributaria

### 2.4.1 Exhibición de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo soportan la opinión contenida en el dictamen fiscal, si bien constituyen la evidencia del trabajo realizado, éstos pueden ser objeto de requerimiento para su revisión por parte de la Administración Tributaria.

No obstante, los papeles de trabajo son propiedad del Contador Público y Auditor y elaborados con motivo de la auditoría realizada, la exhibición de los mismos ante la autoridad fiscal, puede ocurrir en el plazo de prescripción señalado en el Código Tributario.

Con relación al dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal, la Ley del Impuesto al Valor Agregado en uno de los párrafos que contiene el artículo 24, establece:

*“Asimismo, la Administración Tributaria tendrá la facultad de requerir cualquier información relacionada con el dictamen y sus anexos, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaborados por el Contador Público y Auditor, con motivo de la solicitud de devolución de crédito fiscal del contribuyente, así como libros y registros del contribuyente que haya tomado en cuenta para el efecto.”*

El Código Tributario también faculta a la Administración Tributaria para que en el ejercicio de sus funciones pueda requerir y verificar la correcta determinación de la obligación tributaria, con información proporcionada por el sujeto pasivo y de terceros, de tal forma que si bien se analizan las facultades y atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, ésta tiene la obligación de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias y puede revisar en determinado momento los papeles de trabajo que soportan su opinión, con el fin de determinar si los impuestos fueron pagados de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables.

La adopción del dictamen para efectos fiscales no limita a la Administración Tributaria para verificar, fiscalizar y tomar las acciones pertinentes en casos en que se determine irregularidad.

Si bien, no contempla la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento, una disposición clara sobre la información que la Administración Tributaria pueda requerir al Contador Público y Auditor, con motivo del dictamen emitido, resulta oportuno mencionar que el Código Federal en México y, el Código Tributario en El Salvador, sí establecen como parte de las obligaciones del profesional, atender los requerimientos de información que la autoridad fiscal considere necesarios para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, así como el proporcionar los papeles de trabajo cuando le sean requeridos.

#### **2.4.2 Faltas a las normas de ética y sanciones**

En el área fiscal es importante recordar que no se trata solamente de aplicar normas legales que serán de utilidad para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la correcta determinación de impuestos, sino que la recaudación de estos impuestos tiene como finalidad reunir los fondos necesarios que se emplearán en programas de salud, de educación, en inversión de infraestructura, en servicios de seguridad y justicia. La recaudación de impuestos constituye un medio que permite cubrir las necesidades de la población guatemalteca que recurre a los servicios estatales y se beneficia de ellos.

##### **a) Faltas**

Es elemental dar a conocer las faltas a las Normas de Ética para Graduados en Contaduría Pública y Auditoría<sup>42</sup> que cometen en el desarrollo del trabajo profesional, con especial énfasis en el tema del dictamen para efectos fiscales.

Comete falta a estas normas de ética el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría cuando:

- No contribuye al desarrollo del país para elevar el nivel de vida de la población, cuando acepta trabajos de auditoría para dictaminar fiscalmente estados financieros a contribuyentes que desarrollen operaciones no incluidas dentro de aquellas que se encuentran registradas como autorizadas.

---

<sup>42</sup> Las Normas de Ética para graduados en Contaduría Pública y Auditoría, son de observancia general y obligatoria para todos los Contadores Públicos y Auditores egresados de las distintas universidades del país o bien, profesionales debidamente incorporados.

- No cumple y observa las leyes tributarias del país.
- No hay independencia de criterio ni imparcialidad para expresar una opinión, que sirva de base a terceros para tomar decisiones.
- Acepta el trabajo de una auditoría para efectos tributarios sabiendo que posee poca preparación y práctica profesional en esa clase de auditorías.
- Omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestar para que los estados financieros o informes no induzcan a conclusiones erróneas.
- No evalúa la estructura del control interno para determinar, con base a la confianza depositada en éste, el alcance y oportunidad de las pruebas a efectuar.
- No efectúa personalmente o mediante un miembro de su firma un examen adecuado de la evidencia de auditoría observando las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y aplicando los procedimientos necesarios.
- Disimula, oculta o deja de informar sobre cualquier dato falso o inexacto importante que sea de su conocimiento y que se relacione con los estados financieros o sus informes.
- No actúa con la diligencia profesional en su trabajo profesional.
- No suministra información veraz, apegada a los datos reales del contribuyente en las declaraciones contables y financieras relacionadas con el desempeño de su labor.
- No guarda el secreto profesional, usando la información obtenida en el transcurso de la prestación de su servicio profesional, para su propio beneficio o de terceros.
- Participa en la planeación o ejecución de actos contrarios a la ética, porque sean indignos, falten a la probidad o fomenten a la corrupción.
- Revela datos que identifican a sus clientes en sus consultas de criterio con otros colegas.

- No aclara al contratante de sus servicios la naturaleza y el alcance de los mismos.
- Presta servicios profesionales de auditoría a cambio de honorarios que dependan del resultado que se logre como consecuencia de tales servicios.

**b) Sanciones**

Las sanciones aplicables cuando se cometan faltas a las normas de ética, estarán sujetas a lo que establecen los estatutos del colegio profesional al que pertenezca, como parte de las facultades que la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria le otorga a los Colegios Profesionales, siendo un fin propio del colegio promover y vigilar el ejercicio ético y eficiente de las profesiones.

## **CAPÍTULO III**

### **ESTRUCTURACIÓN DEL DICTAMEN E INFORME FISCAL**

#### **3.1 Informe fiscal de estados financieros auditados**

El informe fiscal de estados financieros auditados es el documento por medio del cual el Contador Público y Auditor Independiente le comunica al contribuyente que contrató sus servicios, lo concerniente al cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de tal forma que el informe contiene el dictamen conjuntamente con los estados financieros y sus respectivas notas e información complementaria respecto a la razonabilidad de tales estados financieros, así como de las obligaciones tributarias conforme la legislación aplicable, durante el período examinado. El informe de la auditoría realizada constituye el producto final, en el que se resume el resultado del trabajo ejecutado.

La Norma de Auditoría Generalmente Aceptada No. 10, establece que el informe puede ser corto o largo. Es corto, si contiene el dictamen del auditor y los estados financieros básicos; y, es largo, si además de lo indicado, contiene información complementaria. En este caso se considera que para efectos del cumplimiento de la presentación de estados financieros auditados como anexo a la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, el informe a emitir es largo, porque se estaría presentando, a requerimiento de la Administración Tributaria, documentación que contenga información en detalle de ciertos rubros, o bien información complementaria que el contribuyente estime necesaria.

##### **3.1.1 Forma de presentar el informe**

El profesional en Contaduría Pública y Auditoría, debe presentar su informe con los requisitos especiales que para fines fiscales se consideren necesarios, por tal razón se propone un modelo de informe con opinión de cumplimiento y un modelo de informe con opinión de no cumplimiento<sup>43</sup> de las obligaciones tributarias del contribuyente, correspondiente a la declaración y pago del Impuesto Sobre la Renta en un período revisado, de conformidad con la legislación guatemalteca correspondiente.

---

<sup>43</sup> Los modelos de informes que se proponen para efectos del ISR son adaptados de la Guía para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal proporcionado por el Ministerio de Hacienda del Gobierno de El Salvador, disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page?pageid=182.37438&dad=portal&cschema=PORTAL>.

Papel membretado del  
Contador Público y Auditor

**INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE  
CON OPINIÓN DE CUMPLIMIENTO, PARA PROPÓSITOS FISCALES  
DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX**

Señor

Contribuyente o representante legal

Número de Identificación Tributaria

Emito el presente informe en relación con la auditoría que practiqué, correspondiente al ejercicio impositivo 20XX, conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, con el objeto de expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo he auditado el balance general, el estado de resultados y flujo de efectivo, que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias del impuesto mencionado.

Como parte de mi examen, planifiqué y evalué la estructura de control interno, a fin de determinar las áreas de riesgo fiscal, revisé la información y documentación adicional preparada por el contribuyente, verifiqué esa información y documentación mediante pruebas selectivas, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, dentro de los alcances que califique técnicamente necesarios para poder expresar mi opinión, de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Dentro de mis procedimientos llevé a cabo lo siguiente:

- Revisé, sobre la base de pruebas selectivas, los saldos de las cuentas contenidas en anexos 1 y 3, éste último contiene un resumen de las adiciones, bajas y retiros de activos fijos y su correspondiente cálculo de depreciación acumulada y gastos por depreciación anual, el gasto de depreciación se encuentra incorporado en las subcuentas de gastos correspondientes detallados en anexo 1, comprobando que son necesarias para la conservación o producción de las fuentes generadoras de rentas gravadas de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta y por tanto son deducibles.

- Revisé el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como agente de retención del Impuesto sobre la Renta, determinando que se han practicado las retenciones del impuesto sobre la renta, en concepto de sueldos, salarios, honorarios y otras remuneraciones, conforme el artículo 67 de la ley, además sobre bienes o servicios adquiridos, sujetos a retención según lo indican las facturas emitidas por personas individuales o jurídicas acogidas al régimen general de retención definitiva del impuesto, según artículos 44 y 44"A", así como retenciones sobre rentas presuntas en facturas especiales, conforme el artículo 31, y, retenciones a personas no domiciliadas según el artículo 45 de la ley. Dichas retenciones fueron enteradas en los bancos del sistema, en los formularios que para el efecto pone a disposición la Administración Tributaria, dentro del plazo legal, conforme el artículo 63 de la ley, excepto las retenciones efectuadas a personas no domiciliadas.
- Me cercioré de que los bienes y servicios adquiridos estén debidamente registrados en la contabilidad y hayan sido recibidos y prestados respectivamente.
- Revisé, en función a su naturaleza y a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran la conciliación entre el resultado contable y tributario para efectos del Impuesto sobre la Renta, incluida en el anexo 2.
- Revisé las declaraciones tributarias presentadas durante el período dictaminado, habiendo comprobado su apego a las disposiciones legales. Durante el ejercicio dictaminado no se presentaron rectificaciones de las declaraciones.
- Del examen efectuado a la información financiera referida en el primer párrafo de este informe, se determinó que no existen ingresos que no se hayan declarados para efectos de Impuesto Sobre la Renta.
- Se efectuó verificación del activo fijo, realizando un análisis de adiciones, retiros y depreciación, incluido en el anexo 3.
- Se examinaron las cuentas por cobrar a clientes, llevadas a gastos por incobrabilidad para efectos del Impuesto sobre la Renta, para lo cual se verificó la cédula de antigüedad de saldos. Las cifras examinadas se muestran en anexo 4 a este informe.

- Verifiqué el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Con base a los procedimientos desarrollados relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, no se determinaron diferencias entre los valores declarados relativos al Impuesto Sobre la Renta y los valores que se muestran en los estados financieros y registros contables, no existiendo en el período tributario dictaminado, omisiones en el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas del referido impuesto.

Nombre y firma del Contador Público y Auditor nombrado  
Registro No.

Guatemala, XX de XXXX de 20XX

Dirección

Papel membretado del  
Contador Público y Auditor

**INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE  
CON OPINIÓN DE NO CUMPLIMIENTO, PARA PROPÓSITOS FISCALES  
DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX**

Señor  
Contribuyente o representante legal  
Número de Identificación Tributaria

Emito el presente informe en relación con la auditoría que practiqué, correspondiente al ejercicio impositivo 20XX, conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, con el objeto de expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo he auditado el balance general, el estado de resultados y flujo de efectivo, que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias del impuesto mencionado.

Como parte de mi examen, planifiqué y evalué la estructura de control interno, a fin de determinar las áreas de riesgo fiscal, revisé la información y documentación adicional preparada por el contribuyente, verifiqué esa información y documentación mediante pruebas selectivas, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, dentro de los alcances que califique técnicamente necesarios para poder expresar mi opinión, de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Dentro de mis procedimientos llevé a cabo lo siguiente:

- Revisé, sobre la base de pruebas selectivas, los saldos de las cuentas incluidas en anexos 1 y 3, éste último contiene un resumen de las adiciones, bajas y retiros de activos fijos y su correspondiente cálculo de depreciación acumulada y gastos por depreciación anual, el gasto de depreciación se encuentra incorporado en las subcuentas de gastos correspondientes detallados en anexo 1, comprobando que son necesarios para la conservación o producción de las fuentes generadoras de

rentas gravadas de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta y por tanto son deducibles.

- Revisé el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como agente de retención del Impuesto sobre la Renta, determinando que se han practicado las retenciones del impuesto sobre la renta, en concepto de sueldos, salarios, honorarios y otras remuneraciones, conforme el artículo 67 de la ley, además sobre bienes o servicios adquiridos, sujetos a retención según lo indican las facturas emitidas por personas individuales o jurídicas acogidas al régimen general de retención definitiva del impuesto, según artículos 44 y 44"A", así como retenciones sobre rentas presuntas en facturas especiales, conforme el artículo 31, y, retenciones a personas no domiciliadas según el artículo 45 de la ley. Dichas retenciones fueron enteradas en los bancos del sistema, en los formularios que para el efecto pone a disposición la Administración Tributaria, dentro del plazo legal, conforme el artículo 63 de la ley, excepto las retenciones efectuadas a personas no domiciliadas.
  
- Me cercioré de que los bienes y servicios adquiridos estén debidamente registrados en la contabilidad y hayan sido recibidos y prestados respectivamente.
  
- Revisé, en función a su naturaleza y a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran la conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta, incluida en el anexo 2.
  
- Revisé las declaraciones tributarias presentadas durante el período dictaminado, habiendo comprobado su apego a las disposiciones legales. Durante el ejercicio dictaminado no se presentaron rectificaciones de las declaraciones.
  
- Del examen efectuado a la información financiera referida en el primer párrafo de este informe, se determinó que no se declararon ingresos para efectos de Impuesto Sobre la Renta, en concepto de ventas de mercadería, por la cantidad de QXXX,XXX,XXX, cuyos efectos impositivos es de QXXX,XXX, los valores correspondientes se detallan en el anexo 5 a este informe.
  
- Se efectuó verificación del activo fijo, realizando un análisis de adiciones, retiros y depreciación, incluido en el anexo 3.

- Se examinaron las cuentas por cobrar a clientes, llevadas a gastos por incobrabilidad para efectos del Impuesto sobre la Renta, para lo cual se verificó la cédula de antigüedad de saldos. Las cifras examinadas se muestran en anexo 4 a este informe.
- Verifiqué el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Con base a los procedimientos desarrollados relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, se determinaron diferencias entre los valores declarados relativos al Impuesto Sobre la Renta y los valores que se muestran en los estados financieros y registros contables, existiendo omisiones en el pago del referido impuesto, en el período tributario dictaminado, así como costos no deducibles expuestos en el anexo 5.

Nombre y firma del Contador Público y Auditor nombrado  
Registro No.

Guatemala, XX de XXXX de 20XX

Dirección

### 3.1.2 Dictamen fiscal

El dictamen emitido por el Contador Público y Auditor para propósitos tributarios, está destinado a informar sobre el cumplimiento razonable de las obligaciones tributarias relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta. Al respecto la opinión constituye dentro del dictamen el párrafo más importante.

A manera de ejemplo en los siguientes párrafos se explica la construcción del dictamen relacionado con los estados financieros auditados, obedeciendo el siguiente esquema:

- **Título,**
- **Destinatario,**
- **Párrafo introductorio,**
- **Párrafo del alcance,**
- **Párrafo intermedio (si es necesario),**
- **Párrafo de la opinión,**
- **Firma, nombre, número de colegiado y número de registro en la Administración Tributaria del CPA nombrado, o, nombre de la empresa de auditoría con la firma, nombre, número de colegiado y número de registro del CPA responsable,**  
y
- **Fecha de emisión**

Conforme a este esquema, el contenido mínimo del dictamen sobre estados financieros auditados, se presenta a continuación:

- **Título:** señalar la frase "Dictamen del auditor independiente con opinión de cumplimiento para propósitos fiscales del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX", o bien, "Dictamen del auditor independiente con opinión de no cumplimiento para propósitos fiscales del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX".
- **Destinatario:** dirigido al contribuyente o representante legal, incluyendo el número de identificación tributaria (NIT).

Cabe mencionar que en Guatemala, el dictamen para propósitos tributarios, no se dirige a la Superintendencia de Administración Tributaria, considerando que la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento no contempla una disposición clara al respecto, sin embargo, en los países de México y El Salvador, el dictamen se dirige a la Supervisión de Administración Tributaria y al Ministerio de Hacienda respectivamente.

- **Párrafo introductorio:** hacer referencia que se ha realizado una auditoría a los estados financieros para determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a las que está sujeto el contribuyente, correspondientes a un período impositivo determinado, relacionadas con las cifras declaradas y pagadas del Impuesto Sobre la Renta. Así también indicar que los estados financieros y declaraciones tributarias son responsabilidad del contribuyente y que, la responsabilidad del auditor consiste únicamente en expresar o emitir una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- **Párrafo del alcance:** indicar que el trabajo realizado fue de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Guatemala y planificado para obtener certeza razonable en todos los aspectos importantes, la situación financiera del contribuyente y el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto Sobre la Renta, sustentadas en los estados financieros que son la base para la elaboración de las declaraciones tributarias.
- **Párrafo intermedio:** únicamente cuando se trate de un dictamen con opinión de no cumplimiento, para reflejar la salvedad que afectará su opinión en cuanto a las obligaciones tributarias del contribuyente, relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta, detallando cada uno de los incumplimientos.
- **Párrafo de la opinión:** expresar una opinión sobre la razonabilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto Sobre la Renta, y, cuando corresponde expresar una opinión sobre el no cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias detalladas en el párrafo intermedio, haciendo referencia del mismo y expresando el cumplimiento de las demás obligaciones contenidas en la ley del impuesto referido.

- **Firma, nombre, número de colegiado y número de registro en la Administración Tributaria del CPA nombrado, o, nombre de la empresa de auditoría con la firma, nombre, número de colegiado y número de registro en la Administración Tributaria del auditor responsable:** esto depende si la auditoría la realiza un Contador Público y Auditor que preste sus servicios profesionales de forma independiente o bien, un Contador Público y Auditor que preste sus servicios a través de una empresa de auditoría independiente.
- **Fecha de emisión:** generalmente la fecha que se coloca es la fecha en que se termina el trabajo de la auditoría.

### 3.1.3 Estados financieros

De conformidad con el artículo 46 y 54 del Decreto 26-92 y sus reformas, los estados financieros deben auditarse y presentarse con la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, siendo éstos los siguientes: balance general; estado de resultados; estado de flujo de efectivo; y, estado de costo de producción cuando corresponda.

### 3.1.4 Anexos a los estados financieros

Los anexos a los estados financieros constituyen la información complementaria requerida por la Administración Tributaria o bien, la información documental que estime necesario acompañar el contribuyente, aludidos en el artículo 27 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y conforme a los artículos 46 y 54 de la ley.

A continuación se proponen algunos anexos<sup>44</sup> que se consideran importantes en la determinación del Impuesto Sobre la Renta. Más adelante se presentan modelos de cada uno de ellos y que pueden ser utilizados, adecuándolos según las circunstancias.

#### a) Análisis comparativo de cuentas

En este anexo el auditor independiente identifica los rubros de costos y gastos, incluidos en el costo de ventas y de servicios, costo de producción, gastos de fabricación, de

---

<sup>44</sup> Los modelos de anexos que se proponen para la determinación del ISR son adaptados de la Guía para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal proporcionado por el Ministerio de Hacienda del Gobierno de El Salvador, disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page?pageid=182,37438&dad=portal&cshema=PORTAL>.

administración, de venta, financieros y otros gastos, detallando la composición de las cuentas en forma comparativa del período dictaminado con respecto al período anterior, mostrando las diferencias en forma absoluta y en porcentaje, salvo que el período dictaminado sea menor a un año.

#### **b) Conciliación entre el resultado contable y tributario –ISR-**

La utilidad antes del Impuesto sobre la Renta es el punto de partida para la elaboración de este anexo. El auditor independiente suma los gastos no deducibles y resta las rentas no gravables, y si existe ganancia o pérdida de capital también se incluye en el análisis para determinar la renta imponible.

#### **c) Cuadro de activos fijos, adiciones, retiros y depreciación**

Este anexo permite establecer las disminuciones o incrementos en las cuentas de activo fijo y de depreciación de los mismos, a efecto de que sirva de base para hacer la valoración del impacto tributario, por ejemplo: transferencias de bienes muebles o inmuebles que generen ganancia de capital gravada con el ISR; depreciaciones no deducibles; y otros. Dicho anexo contiene los saldos iniciales de las partidas, las adiciones que se hayan realizado por adquisiciones o construcciones según corresponda, las mejoras y revalúos, los retiros o bajas de activos fijos causadas por desuso, destrucción o venta, los saldos finales de las partidas; en el caso de la depreciación, reflejan para cada partida de activo fijo los saldos iniciales de depreciación acumulada, los cargos por cuota de depreciación tributaria del período dictaminado según el método legal adoptado, los abonos que corresponda por retiros o bajas de activo y los saldos finales de depreciación acumulada.

#### **d) Resumen de antigüedad de saldos de cuentas por cobrar**

Este anexo tiene como propósito identificar los valores que están en mora de acuerdo a la política de ventas al crédito del contribuyente y que se hayan calificado como cuentas incobrables por éste, luego verificar si han sido deducidas para efectos de calcular el Impuesto Sobre la Renta y si ese es el caso, constatar si coinciden los cálculos con el porcentaje legal para su deducción contemplado en el artículo 38 literal q) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS SUBCUENTAS DE:  
POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 20YY Y 20XX**

CONCEPTO	20YY	20XX	DIFERENCIA	%
Firma y nombre del auditor: Registro No.:				

Fuente: Adaptado de la Guía para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal Fiscal proporcionado por el Ministerio de Hacienda del Gobierno de El Salvador disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page?pageid=182,37438&dad=portal&.cshema=PORTAL>.

**CONCILIACIÓN ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y TRIBUTARIA  
PARA FINES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

CONCEPTO	20XX
<p>Por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 20XX</p> <p>(+) Costos y gastos no deducibles Artículo 39 L.I.S.R.</p> <p>(-) Ingresos contabilizados no gravables Artículo 6 L.I.S.R.</p> <p>(+) Ganancia neta de capital sujeta con el tipo impositivo del 31% Artículo 72 L.I.S.R.</p> <p>(=) Utilidad fiscal sujeta a impuesto con el tipo impositivo del 31% Artículo 72 L.I.S.R.</p> <p>Impuesto sobre la renta Artículo 72 L.I.S.R.</p>	
<p>Firma y nombre del auditor: Registro No.:</p>	

Fuente: Ibid.

ANÁLISIS DE ACTIVO FIJO, ADICIONES, RETIROS Y DEPRECIACIÓN											
NOMBRE DE LA CUENTA	ACTIVO FIJO					DEPRECIACIÓN					SALDO AL 31/12/XX
	SALDO AL 31/12/YY	ADICIONES	BAJAS	AJUSTES	SALDO AL 31/12/XX	SALDO AL 31/12/YY	PROVISIONES	BAJAS	AJUSTES		
									DEBE	HABER	
<b>TERRENOS</b>											
Terreno Oficina Central											
Terreno Sala de Ventas											
<b>EDIFICIOS</b>											
Edificio Oficina Central											
Edificio Sala de Ventas											
<b>MAQUINARIA Y EQUIPO</b>											
Maquinaria de Taller											
Equipo de Taller											
<b>MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA</b>											
Mobiliario											
Equipo											
<b>VEHÍCULOS</b>											
Vehiculos de Taller											
Vehiculos de Servicios											
<b>TOTAL</b>											
FIRMA Y NOMBRE AUDITOR:											
REGISTRO No.:											

Fuente: Ibid.

RESUMEN DE ANTIGÜEDAD DE SALDOS DE CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR						
ARTÍCULO 38 LITERAL Q) L.I.S.R.						
CONCEPTO	DÍAS DE MORA EN EL PAGO				VALORES NO	VALORES CARTERA
	DE 1 A 90 DÍAS	DE 91 A 180 DÍAS	DE 181 A 360 DÍAS	MÁS DE 360 DÍAS	MOROSOS	CLIENTES
Cuentas por cobrar						
Documentos por cobrar						
Estimación de cuentas de dudoso cobro						
Totales						
OBSERVACIONES:						
Firma y nombre del auditor:						
Registro No.:						

Fuente: Ibid.

DETALLE DE HALLAZGOS DETERMINADOS EN AUDITORÍA DEL EJERCICIO DICTAMINADO 20XX				
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
DESCRIPCIÓN DEL HALLAZGO	MONTO DEL HALLAZGO	CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO	REFERENCIA PROBATORIA	ARTÍCULO INFRINGIDO
OBLIGACIONES FORMALES:				
OBLIGACIONES SUSTANTIVAS:				
Firma y nombre del auditor:				
Registro No.:				

Fuente: Ibid.

### 3.2 Dictamen de procedencia del crédito fiscal –IVA-

El dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal, emitido por Contador Público y Auditor inscrito, es de uso exclusivo para exportadores que gozan de la exención del impuesto según el numeral 2 del artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y que se acojan al régimen optativo de devolución, de conformidad con el artículo 24 de dicha ley, adicionado por el artículo 47 del Decreto 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Para propósitos de la solicitud de devolución del crédito fiscal, el dictamen constituye uno de los requisitos que debe cumplir el contribuyente que se dedique a la exportación y se encuentre previamente inscrito en el régimen optativo de solicitud mensual de devolución.

A manera de ejemplo en los siguientes párrafos se explica la construcción del dictamen relacionado con la procedencia del crédito fiscal –IVA-, obedeciendo el siguiente esquema:

- **Título,**
- **Destinatario,**
- **Párrafo introductorio,**
- **Párrafo del alcance,**
- **Párrafo intermedio (si es necesario),**
- **Párrafo de la opinión,**
- **Firma, nombre, número de colegiado y número de registro en la Administración Tributaria del CPA nombrado, y**
- **Fecha de emisión.**

Conforme a este esquema, el contenido mínimo del dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, se presenta a continuación:

- **Título:** Es la primera parte del dictamen, éste debe señalar la frase a la que hace referencia el artículo 24 numeral 5 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, la cual debe identificarse como: "Dictamen del Contador Público y Auditor Independiente Sobre la Procedencia del Crédito Fiscal Solicitado."

- **Destinatario:** Indicar el nombre del contribuyente propietario de la empresa exportadora examinada o su representante legal, a quién debe dirigirse el dictamen, así:

Señor contribuyente o representante legal, adicionando el número de identificación tributaria (NIT).

Al igual que el dictamen para propósitos tributarios a requerimiento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal no se dirige a la Superintendencia de Administración Tributaria, considerando que la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento no contempla una disposición clara al respecto.

- **Párrafo introductorio:** El Contador Público y Auditor inscrito para emitir dictámenes sobre la procedencia del crédito fiscal, debe manifestar en el párrafo inicial que se ha realizado una auditoría a las cuentas de balance relacionadas con el saldo de crédito fiscal que no ha sido compensado con débitos fiscales y por consiguiente, procede solicitar su devolución correspondiente a un período determinado, además indicar que la preparación y registro en las cuentas examinadas y la documentación que sustenta las operaciones efectuadas, es responsabilidad del contribuyente (cliente), dejando constancia que la responsabilidad del Contador Público y Auditor (CPA), consiste en emitir opinión sobre la procedencia del crédito fiscal a solicitar, basado en la auditoría que practicó.
- **Párrafo del alcance:** El Contador Público y Auditor debe manifestar expresamente en el párrafo del alcance, los puntos a los que hace referencia el artículo 24, numeral 5 incisos a) a la g) del Decreto 27-92 y sus reformas, los que a continuación se detallan de forma simplificada:
  - a) Cumplimiento de Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas;
  - b) Verificación de libros de compras y servicios recibidos;
  - c) Verificación de las exportaciones;
  - d) Verificación de crédito fiscal no solicitado;
  - e) Cumplimiento con los demás requisitos exigidos por la ley;

- f) Veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto; y
- g) Monto exacto a devolver.

- **Párrafo intermedio:** Cuando se considere necesario se debe incluir este párrafo para reflejar la salvedad que afectará la opinión profesional, en forma detallada y completa. Significa que en caso de ser necesario, dado que la revisión da como resultado que el crédito fiscal es menor al que consta en los registros contables, se deberá incorporar un párrafo intermedio el que se describe:

Que se determinó en la auditoría la existencia de un saldo de crédito fiscal a solicitar menor al que consta en los registros contables.

Para lo cual se adjunta un anexo en el cual se dan a conocer los elementos que se consideró para la no procedencia de la diferencia.

- **Párrafo de la opinión:** Continuando con el detalle de la estructura del dictamen fiscal, se considera que el párrafo de la opinión es el más importante del contenido del dictamen, para efectos de la solicitud de devolución del crédito fiscal. Es el párrafo en el que el Contador Público y Auditor expresa la razonabilidad de la cuenta o elementos del crédito fiscal en un período determinado.

En este orden se debe centrar la opinión, en la procedencia del crédito fiscal a solicitar, indicando el período a que corresponde y monto exacto a devolver.

Además, cuando determine créditos fiscales por los cuales no procede la devolución se deberá hacer referencia del párrafo intermedio donde consta el saldo del crédito fiscal menor al registrado en los libros.

- **Firma, nombre, número de colegiado y número de registro en la Administración Tributaria del CPA nombrado:** Esto depende si la auditoría la realiza un Contador Público y Auditor que preste sus servicios profesionales de forma independiente o, un Contador Público y Auditor que preste sus servicios a través de una empresa de auditoría independiente.

- **Fecha de emisión:** generalmente es la fecha en que se termina el trabajo de la auditoría.

### **3.2.1 Cumplimiento de Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas**

El dictamen fiscal debe manifestar que ha sido elaborado y emitido conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Guatemala. Para propósitos del presente trabajo, se considera que el dictamen emitido para la solicitud de devolución de crédito fiscal es un dictamen especial, fundamentando tal criterio de conformidad con la Norma de Auditoría No. 33, porque se está emitiendo para expresar una opinión sobre elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero en un período determinado.

### **3.2.2 Verificación de libros de compras y servicios recibidos**

El profesional deberá verificar el registro del crédito fiscal solicitado, en los libros de compras y servicios recibidos que debe llevar el contribuyente para efectos del impuesto, conforme el artículo 37 de la Ley del IVA, así como los libros de contabilidad que establece el Código de Comercio<sup>45</sup>, de tal forma que deberá verificar el asiento del crédito fiscal en el libro de compras y servicios recibidos, cotejar contra documentos de respaldo, así como su registro de las partidas correspondientes en el libro de diario y su traslado al libro mayor, el registro de cuentas en los libros de inventarios, estados financieros y otros que utilice como auxiliares, necesarios para la verificación de activos relacionados con el cargo del impuesto en operaciones afectas durante el período. Significa que el auditor nombrado debe revisar la descripción de las compras y servicios adquiridos, monto de crédito fiscal, fecha del documento, número del documento que respalda el crédito fiscal, identificación del emisor del documento con su respectivo NIT, y otros que se considere necesarios.

---

<sup>45</sup> De conformidad con el artículo 368, del Decreto 2-70, Código de Comercio, establece sobre la contabilidad y registros indispensables, lo siguiente: "...Para ese efecto deberán llevar, los siguientes libros o registros: 1. Inventarios; 2. De primera en entrada o diario; 3. Mayor o centralizador; 4. De estados financieros. Además podrán utilizar los otros que estime necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales".

### **3.2.3 Verificación de las exportaciones**

El dictamen debe expresar en su contenido que las exportaciones están documentadas, que comprobó que los productos o servicios exportados fueron recibidos en el exterior por el adquirente y que el contribuyente exporta el 50% o más de las ventas totales anuales, a las que hace referencia el artículo 25 de la Ley del IVA.

El auditor, debe cerciorarse de que los productos o mercancías fueron efectivamente exportados, por lo que debe confirmar si fueron recibidos por el adquirente en el extranjero. Una de las formas como puede obtener conocimiento de la exportación realizada, puede ser a través de las notas de envíos que los propietarios de las empresas exportadoras utilizan, las que adjuntan en el expediente correspondiente a determinada exportación. La nota de envío puede ser en copia dura o en copia electrónica, es decir a vuelta de correo o bien por conocimiento a través de correo electrónico. Este documento contiene requisitos especiales, como número de embarque, descripción del producto, cantidad, fecha de emisión, fecha de recibido, y otros.

Los medios de comunicación electrónicos ofrecen en la actualidad una ventaja para este tipo de operaciones, pudiendo el auditor contactar en el extranjero a la persona idónea que le permita realizar la verificación de que el producto exportado haya llegado a su destino. No obstante, las pólizas de importación del cliente constituyen evidencia para la verificación de las exportaciones.

### **3.2.4 Verificación de crédito fiscal no solicitado**

El dictamen debe manifestar que el contribuyente no ha solicitado con anterioridad la devolución del crédito fiscal, ni que éste ha sido recuperado, para el efecto deberá aplicar las técnicas de auditoría adecuadas.

### **3.2.5 Cumplimiento con los demás requisitos exigidos por la ley**

El Contador Público y Auditor en su dictamen debe manifestar que el crédito fiscal cumple con lo establecido en los artículos 15, 16, 19, 20 y 23, los cuales tipifican lo concerniente al crédito fiscal para exportadores. Estos artículos se describen a continuación:

**Artículo 15. Del crédito fiscal.** *El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.*

**Artículo 16. Procedencia del crédito fiscal.** *Procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley.*

*El impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos, se reconocerá como crédito fiscal cuando los mismos estén directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios del contribuyente. El impuesto pagado por el contribuyente y reconocido como crédito fiscal por la importación, adquisición o construcción de activos fijos, no reintegrará el costo de adquisición de los mismos para los efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta.*

*Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten sus servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.*

*El reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado desarrollará lo relativo a los gastos que no generarán crédito fiscal del impuesto.*

*Para establecer qué bienes o servicios se consideran vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente, la Administración Tributaria aplicará los siguientes criterios:*

- a) *Que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias para su comercialización nacional o internacional.*
- b) *Que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país.*

*En consecuencia, deben considerarse todos aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio.*

*La declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado de un contribuyente que realice ventas o preste servicios en el territorio nacional y que efectúe exportaciones, presentará dicha declaración, mostrando separadamente la liquidación de créditos y débitos fiscales, para cada una de las actividades antes referidas.*

*Como resultado de la compensación entre créditos y débitos del contribuyente se producirá una devolución de los saldos pendientes del crédito fiscal por las operaciones de exportación realizadas por el contribuyente o un saldo a favor del fisco.*

*Para el efecto, se procederá conforme lo disponen los artículos 23, 23 "A", 24 y 25 de esta ley, según el caso.*

**Artículo 18. Documentación del crédito fiscal.** *Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:*

- a) *Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que autoimpriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, siempre y cuando el mismo ya hubiere sido implementado por la Administración Tributaria, conforme se establece en la ley, asimismo como aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo dispone el artículo 57 de esta ley;*
- b) *Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contenga su Número de Identificación Tributaria;*
- c) *Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario.*

- d) Que se trate encuentren registrados en el libro de compras, a que se refiere el artículo 37 de esta ley; y,
- e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente a favor del contribuyente...

**Artículo 20. Reporte del crédito fiscal.** El crédito fiscal debe reportarse en la declaración mensual. Las fechas de las facturas y de los recibos de pago de derechos de importación legalmente extendidos, deben corresponder al mes del período que se liquida. Si por cualquier circunstancia no se reportan en el mes al que correspondan, para fines de reclamar el crédito fiscal, éstos se pueden reportar como máximo en los dos meses inmediatos siguientes del período impositivo en el que correspondía su operación. De no efectuarlo en dicho plazo, no tendrá derecho a su compensación o devolución, según proceda.

**Artículo 23. Devolución del crédito fiscal.** Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades antes indicadas, conforme a lo que establece el artículo 16 de esta ley. La devolución se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral, en el caso del procedimiento general y en forma mensual, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 25 de esta ley para los calificados en este régimen.

... El monto que separará el Banco de Guatemala, para atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, conforme el artículo 25 de la ley,...

No procederá la devolución del crédito solicitado, en los casos siguientes:

1. Cuando se detecte que la autorización para la emisión de facturas que respalden el crédito fiscal, fue realizada con base a documentación falsa o elaborada con información de cédulas o direcciones falsas o inexistentes. Cuando la Administración Tributaria le hubiere informado previamente del riesgo o realización de tal extremo.

2. *Que el contribuyente exportador no pueda documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados, en caso contrario debe adjuntar a su solicitud presentada ante la Administración Tributaria, la documentación que demuestre el medio o forma de pago realizados, siendo estos:*
- a) *Copia del cheque o de los estados de cuenta bancarios en los que consten los pagos efectuados a los proveedores.*
  - b) *Si las facturas fueron canceladas en efectivo, debe presentar documentación de respaldo, entre los que debe incluir según corresponda, retiros bancarios, préstamos obtenidos o integración de las facturas de ventas al contado, cuyo efectivo sirvió para cancelar las facturas de compras y sus respectivos registros contables.*

*Las devoluciones que autorice la Administración Tributaria, quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de prescripción que establece el Código Tributario.*

El Contador Público y Auditor expresará de manera simplificada el cumplimiento de los artículos citados con anterioridad, tal expresión la incluirá siempre en el párrafo del alcance, como se describe a continuación:

Que el crédito fiscal a solicitar cumple con lo establecido en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

### **3.2.6 Veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto**

Al respecto el profesional debe considerar todos los procedimientos y técnicas de auditoría necesarios y efectivos, que garantice la autenticidad de las operaciones efectuadas por el exportador y de las cuales se origina el Impuesto al Valor Agregado.

### **3.2.7 Monto exacto a devolver**

El dictamen debe expresar el monto de crédito fiscal solicitado, conforme a las verificaciones realizadas, de tal forma que se debe señalar el monto por el cual si procede devolución.

## **CAPÍTULO IV**

### **MODELO DE UN CUADERNO DE DICTAMEN FISCAL**

#### **4.1 Efectos fiscales –ISR-**

Como parte de los anexos que el contribuyente debe presentar con la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, se incluyen los estados financieros<sup>46</sup>, al dirimirse la acción de inconstitucionalidad y si la Corte de Constitucionalidad la declara sin lugar, dichos estados financieros se presentarán debidamente auditados por un Contador Público y Auditor o empresa de auditoría independiente, por lo que será necesario que el contribuyente contrate estos servicios, con el fin de determinar la razonabilidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto Sobre la Renta. A continuación se presentan los modelos que se sugieren y que conformarán el cuaderno.

#### **Contenido**

- Dictamen con opinión de cumplimiento;
- Dictamen con opinión de no cumplimiento (si es necesario);
- Estados financieros;
  - Balance General,
  - Estado de Resultados,
  - Estado de Costo de Producción,
  - Estado de Flujos de Efectivo.
- Notas a los estados financieros;
- Informe sobre la revisión con opinión de cumplimiento;
- Informe sobre la revisión con opinión de no cumplimiento (si es necesario);
- Anexos complementarios a los estados financieros;
  - Análisis comparativo de subcuentas de: gastos de ventas y de administración;
  - Conciliación entre la utilidad contable y tributaria;
  - Análisis de activo fijo, adiciones, retiros y depreciación;
  - Resumen de antigüedad de saldos de cuentas y documentos por cobrar;
  - Detalle de hallazgos determinados en auditoría (si es necesario).

---

<sup>46</sup> El dictamen se elabora exclusivamente para los efectos que requiere el artículo 72 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

Papel membretado del  
Contador Público y Auditor

**Dictamen del Contador Público y Auditor Independiente  
con Opinión de Cumplimiento para Propósitos Fiscales  
del Ejercicio Terminado el 31 de Diciembre de 20XX**

Señor

Contribuyente o representante legal

Número de Identificación Tributaria

He auditado el balance general adjunto, correspondiente al 31 de diciembre de 20XX, y los correspondientes estados de resultados, flujo de efectivo y costo de producción, por el ejercicio impositivo terminado en esa fecha. Asimismo he auditado el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el artículo 72 de la respectiva ley, por medio de los estados financieros que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas en el año referido, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias del impuesto mencionado. Los estados financieros, la documentación correspondiente y las declaraciones tributarias son responsabilidad del contribuyente. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados financieros y el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto Sobre la Renta, basado en mi auditoría.

Efectué mi revisión, de acuerdo con la legislación tributaria y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable que los estados financieros no contienen errores importantes y que permitan fundamentar si el contribuyente ha cumplido con las obligaciones tributarias contenidas en la ley antes mencionada. Una auditoría incluye el examen sobre una base selectiva, de la evidencia apropiada que soporta las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros, base para la elaboración de las declaraciones tributarias del Impuesto Sobre la Renta. Incluye también la evaluación de las Normas Internacionales de Información Financiera utilizados, y, de las estimaciones importantes hechas por el contribuyente, que tengan incidencia tributaria. Considero que mi auditoría provee una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, al 31 de diciembre de 20XX, los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera, así como el cumplimiento razonablemente de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta del período.

Firma, nombre y número de colegiado del Contador Público y Auditor nombrado  
Registro No.

Guatemala, XX de XXXX de 20XX.

Dirección

Papel membretado del  
Contador Público y Auditor

**DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE  
CON OPINIÓN DE NO CUMPLIMIENTO PARA PROPÓSITOS FISCALES  
DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX**

Señor

Contribuyente o representante legal

Número de Identificación Tributaria

He auditado el balance general adjunto, correspondiente al 31 de diciembre de 20XX, y los correspondientes estados de resultados, flujo de efectivo y costo de producción, por el ejercicio impositivo terminado en esa fecha. Asimismo he auditado el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el artículo 72 de la respectiva ley, por medio de los estados financieros que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas en el año referido, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias del impuesto mencionado. Los estados financieros, la documentación correspondiente y las declaraciones tributarias son responsabilidad del contribuyente. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados financieros y el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto Sobre la Renta, basado en mi auditoría.

Efectué mi revisión, de acuerdo con la legislación tributaria y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable que los estados financieros no contienen errores importantes y que permitan fundamentar si el contribuyente ha cumplido con las obligaciones tributarias contenidas en la ley antes mencionada. Una auditoría incluye el examen sobre una base selectiva, de la evidencia apropiada que soporta las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros, base para la elaboración de las declaraciones tributarias del Impuesto Sobre la Renta. Incluye también la evaluación de las Normas Internacionales de Información Financiera utilizados, y, de las estimaciones importantes hechas por el contribuyente, que tengan incidencia tributaria. Considero que mi auditoría provee una base razonable para sustentar mi opinión.

El contribuyente incurrió en incumplimientos a las obligaciones tributarias según se detalla a continuación:

Incumplimiento a las obligaciones sustantivas: No pagó en el período dictaminado la cantidad de Q XXX,XXX en concepto de impuesto, por las razones siguientes: a) Se dedujo la cantidad de Q XXX,XXX, como costos de producción de mercadería que fue objeto de robo en el recorrido de entrega al cliente, que no son deducibles por no cumplir con los requisitos establecidos en el inciso ñ) del artículo 38 de la ley; y, b) No declaró ingresos provenientes de la venta de mercadería por la cantidad de Q XXX,XXX,XXX.

En mi opinión, excepto por el saldo de la cuenta impuesto sobre la renta por pagar, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, al 31 de diciembre de 20XX, los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera, y excepto por la infracción mencionada en el párrafo precedente, ha cumplido razonablemente con las demás obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta del período.

Firma, nombre y número de colegiado del Contador Público y Auditor nombrado  
Registro No.

Guatemala, XX de XXXX de 20XX.

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)****BALANCE GENERAL**

AL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX

(EXPRESADO EN QUETZALES)

<b>ACTIVO</b>	<b><u>X,XXX,XXX.XX</u></b>
Caja y Bancos	XXX,XXX.XX
Cuentas por Cobrar	XXX,XXX.XX
(-) Estimación Cuentas Incobrables	(X,XXX.XX)
Inventario de Materia Prima	X,XXX,XXX.XX
Inventario de Productos en Proceso	XXX,XXX.XX
Inventario de Productos Terminados	X,XXX,XXX.XX
Inversiones en Valores	XXX,XXX.XX
Inmueble	X,XXX,XXX.XX
Depreciación Acumulada de Inmuebles	(XXX,XXX.XX)
Maquinaria	XXX,XXX.XX
Vehículos	XXX,XXX.XX
Mobiliario y Equipo	XXX,XXX.XX
Depreciación Acumulada	(XXX,XXX.XX)
<b>PASIVO Y PATRIMONIO</b>	<b><u>X,XXX,XXX.XX</u></b>
<b>PASIVO</b>	<b><u>X,XXX,XXX.XX</u></b>
Proveedores	XXX,XXX.XX
Seguros por Pagar	XX,XXX.XX
IVA Débito	XX,XXX.XX
Impuesto Sobre La Renta por Pagar	XX,XXX.XX
Préstamos Bancarios Corto Plazo	XXX,XXX.XX
Provisión para Indemnizaciones	XXX,XXX.XX
<b>PATRIMONIO</b>	<b><u>X,XXX,XXX.XX</u></b>
Capital Líquido	X,XXX,XXX.XX
Utilidades Acumuladas Ejerc. Anteriores	XXX,XXX.XX
Reserva Legal Acum. Ejerc. Anteriores	XX,XXX.XX
Utilidad Distribuible del Período	XXX,XXX.XX
Reserva Legal del Período	XX,XXX.XX

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)****ESTADO DE RESULTADOS**

POR EL PERÍODO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX

(EXPRESADO EN QUETZALES)

<b>VENTAS BRUTAS</b>			X,XXX,XXX.XX
Menos: Devoluciones y Rebajas		XXX,XXX.XX	
Descuentos S/Ventas		<u>XXX,XXX.XX</u>	<u>XXX,XXX.XX</u>
<b>Ventas Netas</b>			<b>X,XXX,XXX.XX</b>
<b>COSTO DE VENTAS</b>			
Inventario 1 de Productos Terminados		X,XXX,XXX.XX	
(+) Costo de Producción		<u>X,XXX,XXX.XX</u>	
Mercadería Disponible para la Venta		X,XXX,XXX.XX	
(-) Inventario 2 Productos Terminados		<u>X,XXX,XXX.XX</u>	<u>X,XXX,XXX.XX</u>
<b>UTILIDAD BRUTA EN VENTAS</b>			<b>X,XXX,XXX.XX</b>
<b>Gastos de Ventas:</b>			
Sueldos y Salarios	XXX,XXX.XX		
Comisiones Sobre Ventas	XXX,XXX.XX		
Viáticos y Gastos de Transporte	XX,XXX.XX		
Cuotas Patronales IGSS	XXX,XXX.XX		
Bonificación Incentivo	XX,XXX.XX		
Aguinaldos	XX,XXX.XX		
Bonificación Anual	XX,XXX.XX		
Publicidad	XXX,XXX.XX		
Depreciaciones	XX,XXX.XX		
Papelería y Útiles	XX,XXX.XX		
Energía Eléctrica	XXX,XXX.XX		
Indemnizaciones	<u>XX,XXX.XX</u>	X,XXX,XXX.XX	
<b>Gastos de Administración</b>			
Sueldos y Salarios	XXX,XXX.XX		
Bonificación Incentivo	XX,XXX.XX		
Viáticos y Gastos de Transporte	X,XXX.XX		
Cuotas Patronales IGSS	XX,XXX.XX		
Alquileres	XX,XXX.XX		
Honorarios por Servicios Locales	XX,XXX.XX		
Impuestos y Tasas	X,XXX.XX		

Depreciaciones	XX,XXX.XX		
Aguinaldos	XX,XXX.XX		
Bonificación Anual	XX,XXX.XX		
Energía Eléctrica	XX,XXX.XX		
Cuentas Incobrables	X,XXX.XX		
Indemnizaciones	<u>X,XXX.XX</u>	<u>X,XXX,XXX.XX</u>	<u>X,XXX,XXX.XX</u>
<b>UTILIDAD EN OPERACIÓN</b>			<b>X,XXX,XXX.XX</b>
<b>OTROS PRODUCTOS Y GASTOS</b>			
<b>Productos:</b>			
Intereses Bancarios	XX,XXX.XX		
Ganancia en Venta de Activos Fijos	X,XXX.XX		
Dividendos	XX,XXX.XX		
Indemnizaciones por Seguro de Daños	<u>XX,XXX.XX</u>	XX,XXX.XX	
<b>Gastos</b>			
Impuesto Sobre Productos Financieros	X,XXX.XX		
Intereses Bancarios	XX,XXX.XX		
Otros gastos menores	<u>XX,XXX.XX</u>	<u>XX,XXX.XX</u>	<u>X,XXX.XX</u>
<b>UTILIDAD ANTES DEL ISR</b>			<b>XXX,XXX.XX</b>
(-) Impuesto Sobre la Renta			<u>XXX,XXX.XX</u>
<b>UTILIDAD NETA DEL PERÍODO</b>			<b>XXX,XXX.XX</b>
(-) Reserva Legal			<u>XX,XXX.XX</u>
<b>UTILIDAD DISTRIBUIBLE DEL PERÍODO</b>			<b>XXX,XXX.XX</b>

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**ESTADO DE COSTO DE PRODUCCIÓN**

POR EL PERÍODO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX

(EXPRESADO EN QUETZALES)

<b>INV. 1 DE PRODUCTOS EN PROCESO</b>		XXX,XXX.XX
<b>MATERIA PRIMA:</b>		
Inventario Inicial		X,XXX,XXX.XX
Compras	X,XXX,XXX.XX	
(+) Gastos Sobre Compras	<u>XXX,XXX.XX</u>	
Compras Brutas	X,XXX,XXX.XX	
(-) Dev., Reb., y Descuentos S/Compras	<u>XXX,XXX.XX</u>	
Compras Netas		<u>X,XXX,XXX.XX</u>
Materia Prima Disponible P/Consumo		X,XXX,XXX.XX
(-) Inventario Final		<u>X,XXX,XXX.XX</u>
<b>Materia Prima Consumida</b>		<b>X,XXX,XXX.XX</b>
<b>MANO DE OBRA DIRECTA:</b>		
Sueldos y Salarios	X,XXX,XXX.XX	
Bonificación Incentivo	<u>XXX,XXX.XX</u>	<u>X,XXX,XXX.XX</u>
<b>COSTO PRIMO</b>		<b>X,XXX,XXX.XX</b>
<b>GASTOS DE FABRICACIÓN:</b>		
Materiales Indirectos	XXX,XXX.XX	
Sueldos y Salarios	XXX,XXX.XX	
Bonificaciones (incentivo y anual)	XX,XXX.XX	
Viáticos	XX,XXX.XX	
Cuotas Patronales	XX,XXX.XX	
Depreciaciones	XXX,XXX.XX	
Aguinaldos	XX,XXX.XX	
Energía Eléctrica y Alquileres	XXX,XXX.XX	
Bonificación Anual	<u>XX,XXX.XX</u>	<u>X,XXX,XXX.XX</u>
<b>COSTOS INCURRIDOS</b>		<u>X,XXX,XXX.XX</u>
<b>SUBTOTAL</b>		<b>X,XXX,XXX.XX</b>
<b>(-) INV. 2 DE PRODUCTOS EN PROCESO</b>		<u>XXX,XXX.XX</u>
<b>COSTO DE PRODUCCIÓN</b>		<b><u>X,XXX,XXX.XX</u></b>

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)****ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO**

AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX

(EXPRESADO EN QUETZALES)

**Flujo de efectivo por actividades de operación:**

Efectivo recibido de clientes	XXX,XXX.XX	
Efectivo pagado a proveedores y empleados	(XX,XXX.XX)	
Dividendos recibidos de compañías afiliadas	XX,XXX.XX	
Ingresos por intereses	X,XXX.XX	
Intereses pagados (netos de montos capitalizados)	(X,XXX.XX)	
Impuesto sobre la renta pagado	(XX,XXX.XX)	
Proveniente de reclamos de seguros	X,XXX.XX	
Efectivo neto provisto por Actividades de Operación		<b>XXX,XXX.XX</b>

**Flujos de efectivo por actividades de inversión:**

Producto de la venta de propiedad y equipo	XX,XXX.XX	
Pagos recibidos sobre documentos por venta de la planta	XX,XXX.XX	
Efectivo neto usado en Actividades de Inversión		<b>XX,XXX.XX</b>

**Flujos de efectivo por actividades de financiamiento**

Préstamos bajo acuerdos de líneas de crédito	XX,XXX.XX	
Pagos de obligaciones de arrendamiento financiero	(X,XXX.XX)	
Proveniente de préstamos a largo plazo	XX,XXX.XX	
Proveniente de emisión de acciones	XX,XXX.XX	
Dividendos pagados	(X,XXX.XX)	
Efectivo neto provisto por Actividades de Financiamiento		<b>XX,XXX.XX</b>

Aumento neto en efectivo y equivalentes de efectivo		<b>XX,XXX.XX</b>
Efectivo y equivalentes de efectivo al comienzo del año		<b><u>XXX,XXX.XX</u></b>
Efectivo y equivalentes de efectivo al final del año		<b><u>XXX,XXX.XX</u></b>

**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**(NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE)**  
**NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS**  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX

▪ **Operaciones del contribuyente**

El contribuyente XXX, constituyó su empresa XXX el 15 de agosto de 2005, bajo las leyes de la República de Guatemala, por un período indefinido, su actividad económica principal es el procesamiento, industrialización y comercialización de productos de limpieza, en su planta industrial ubicada en el kilómetro 142.5 carretera al Atlántico, Río Hondo, Zacapa, su período financiero y fiscal termina el 31 de diciembre de cada año.

▪ **Resumen de políticas contables significativas**

Las principales políticas contables adoptadas por el contribuyente XXX, en la contabilización de sus operaciones y en la preparación de su información financiera se resumen a continuación:

- a) Inventarios: Los inventarios se valúan al costo promedio el cual no excede a su valor de mercado. Los productos terminados y en proceso se valúan de acuerdo al costo de la materia prima, mano de obra y gastos de fabricación.
- b) Propiedad planta y equipo: Estos activos se registran al costo de su adquisición. Las reparaciones y mejoras que prolongan la vida útil de los bienes se capitalizan. Los reemplazos menores, reparaciones y mantenimiento que no mejoran el activo ni alargan la vida útil restante, se cargan a resultados a medida que se efectúan. Las depreciaciones se registran bajo el método de línea recta de acuerdo con los años estimados de vida útil, iniciando en el año de su adquisición.
- c) Reconocimiento de ingresos: Reconoce sus ingresos por las ventas de productos de limpieza en el momento que se devengan.

- d) Provisión para cuentas incobrables: Se registra anualmente en un 3% de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar, al cierre de cada uno de los períodos anuales.
- e) Indemnizaciones: Se crea una provisión para indemnizaciones hasta el límite del 8.33% del total de remuneraciones anuales.

▪ **Unidad monetaria y tipo de cambio**

Los estados financieros están expresados en quetzales, moneda oficial de la República de Guatemala. El valor del quetzal con respecto al dólar de los Estados Unidos de América, se fijará en el mercado bancario nacional a través de la oferta y demanda de divisas, de acuerdo a la autorización de la Junta Monetaria. Al 31 de diciembre de 20XX, el tipo de cambio en el mercado bancario de venta y compra era de QX.XX por US1.00.

▪ **Cuentas por cobrar**

Al 31 de diciembre de 20XX, se integra así:

El Éxito	XX,XXX.XX
Corporación Luz	XX,XXX.XX
Lluvia Abundante	XX,XXX.XX
Todo Cabal	<u>XX,XXX.XX</u>
	XX,XXX.XX
Estimación cuentas incobrables	(XXX.XX)
	XX,XXX.XX

▪ **Inversiones en valores**

Al 31 de diciembre de 20XX, se integran al costo de su adquisición, así:

Los Altos de Oriente, S.A., 5000 acciones QX,XXX.XX c/u	XX,XXX.XX
Banco Reformador, S.A., 1000 acciones QX,XXX.XX c/u	<u>XX,XXX.XX</u>
	XX,XXX.XX

- **Propiedad, planta y equipo**

Al 31 de diciembre de 20XX, se integra así:

	Saldo inicial	Adiciones	Bajas	Saldo final
Inmueble	XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX		XXX,XXX.XX
Maquinaria	XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	XXX,XXX.XX
Vehículos	XXX,XXX.XX			XXX,XXX.XX
Mobiliario y Equipo	<u>XX,XXX.XX</u>	<u>XX,XXX.XX</u>	<u>X,XXX.XX</u>	<u>XXX,XXX.XX</u>
Costo de adquisición	XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	XXX,XXX.XX
Depreciación	(XX,XXX.XX)	(X,XXX.XX)	(XXX.XX)	(XX,XXX.XX)
Activos netos depreciables	XXX,XXX.XX	XXX,XXX.XX	X,XXX.XX	XX,XXX.XX

- **Proveedores**

Al 31 de diciembre de 20XX, se integra así:

Maderas Industriales	XX,XXX.XX
Aroma Total	XX,XXX.XX
Torre Fuerte	<u>XX,XXX.XX</u>
	XX,XXX.XX

- **Préstamos bancarios a corto plazo**

Al 31 de diciembre de 20XX, se integra así:

Banco del Desarrollo Rural	XX,XXX.XX
Cooperativa de Ahorro y Crédito San Miguel	<u>XX,XXX.XX</u>
	XX,XXX.XX

Préstamos con garantía prendaria, recibido el primero el 1 de marzo de 20XX por QXX,XXX.XX, con una tasa de interés del 17% anual y vence el 31 de diciembre de 20XX; y, el segundo el 1 de enero de 20XX por QXX,XXX.XX, con una tasa de interés del 20% anual y vence el 31 de diciembre de 20XX.

- **Capital**

Se integra por 10,000 acciones nominativas y 2,000 acciones preferentes, debidamente suscritas y pagadas, con un valor nominal de QX,XXX.XX cada una.

- **Reserva legal**

El contribuyente aplica un 5% para reserva legal sobre la utilidad del ejercicio.

Papel membretado del  
Contador Público y Auditor

**INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE  
CON OPINIÓN DE CUMPLIMIENTO, PARA PROPÓSITOS FISCALES  
DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX**

Señor

Contribuyente o representante legal

Número de Identificación Tributaria

Emito el presente informe en relación con la auditoría que practiqué, correspondiente al ejercicio impositivo 20XX, conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, con el objeto de expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo he auditado el balance general, el estado de resultados y flujo de efectivo, que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias del impuesto mencionado.

Como parte de mi examen, planifiqué y evalué la estructura de control interno, a fin de determinar las áreas de riesgo fiscal, revisé la información y documentación adicional preparada por el contribuyente, verifiqué esa información y documentación mediante pruebas selectivas, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, dentro de los alcances que califique técnicamente necesarios para poder expresar mi opinión, de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Dentro de mis procedimientos llevé a cabo lo siguiente:

- Revisé, sobre la base de pruebas selectivas, los saldos de las cuentas contenidas en anexos 1 y 3, éste último contiene un resumen de las adiciones, bajas y retiros de activos fijos y su correspondiente cálculo de depreciación acumulada y gastos por depreciación anual, el gasto de depreciación se encuentra incorporado en las subcuentas de gastos correspondientes detallados en anexo 1, comprobando que son necesarias para la conservación o producción de las fuentes generadoras de rentas gravadas de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta y por tanto son deducibles.

- Revisé el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como agente de retención del Impuesto sobre la Renta, determinando que se han practicado las retenciones del impuesto sobre la renta, en concepto de sueldos, salarios, honorarios y otras remuneraciones, conforme el artículo 67 de la ley, además sobre bienes o servicios adquiridos, sujetos a retención según lo indican las facturas emitidas por personas individuales o jurídicas acogidas al régimen general de retención definitiva del impuesto, según artículos 44 y 44"A", así como retenciones sobre rentas presuntas en facturas especiales, conforme el artículo 31, y, retenciones a personas no domiciliadas según el artículo 45 de la ley. Dichas retenciones fueron enteradas en los bancos del sistema, en los formularios que para el efecto pone a disposición la Administración Tributaria, dentro del plazo legal, conforme el artículo 63 de la ley, excepto las retenciones efectuadas a personas no domiciliadas.
- Me cercioré de que los bienes y servicios adquiridos estén debidamente registrados en la contabilidad y hayan sido recibidos y prestados respectivamente.
- Revisé, en función a su naturaleza y a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran la conciliación entre el resultado contable y tributario para efectos del Impuesto sobre la Renta, incluida en el anexo 2.
- Revisé las declaraciones tributarias presentadas durante el período dictaminado, habiendo comprobado su apego a las disposiciones legales. Durante el ejercicio dictaminado no se presentaron rectificaciones de las declaraciones.
- Del examen efectuado a la información financiera referida en el primer párrafo de este informe, se determinó que no existen ingresos que no se hayan declarados para efectos de Impuesto Sobre la Renta.
- Se efectuó verificación del activo fijo, realizando un análisis de adiciones, retiros y depreciación, incluido en el anexo 3.
- Se examinaron las cuentas por cobrar a clientes, llevadas a gastos por incobrabilidad para efectos del Impuesto sobre la Renta, para lo cual se verificó la cédula de antigüedad de saldos. Las cifras examinadas se muestran en anexo 4 a este informe.

- Verifiqué el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Con base a los procedimientos desarrollados relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, no se determinaron diferencias entre los valores declarados relativos al Impuesto Sobre la Renta y los valores que se muestran en los estados financieros y registros contables, no existiendo en el período tributario dictaminado, omisiones en el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas del referido impuesto.

Nombre y firma del Contador Público y Auditor nombrado  
Registro No.

Guatemala, XX de XXXX de 20XX

Dirección

Papel membretado del  
Contador Público y Auditor

**INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE  
CON OPINIÓN DE NO CUMPLIMIENTO, PARA PROPÓSITOS FISCALES  
DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX**

Señor  
Contribuyente o representante legal  
Número de Identificación Tributaria

Emito el presente informe en relación con la auditoría que practiqué, correspondiente al ejercicio impositivo 20XX, conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, con el objeto de expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo he auditado el balance general, el estado de resultados y flujo de efectivo, que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias del impuesto mencionado.

Como parte de mi examen, planifiqué y evalué la estructura de control interno, a fin de determinar las áreas de riesgo fiscal, revisé la información y documentación adicional preparada por el contribuyente, verifiqué esa información y documentación mediante pruebas selectivas, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, dentro de los alcances que califique técnicamente necesarios para poder expresar mi opinión, de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Dentro de mis procedimientos llevé a cabo lo siguiente:

- Revisé, sobre la base de pruebas selectivas, los saldos de las cuentas incluidas en anexos 1 y 3, éste último contiene un resumen de las adiciones, bajas y retiros de activos fijos y su correspondiente cálculo de depreciación acumulada y gastos por depreciación anual, el gasto de depreciación se encuentra incorporado en las subcuentas de gastos correspondientes detallados en anexo 1, comprobando que son necesarios para la conservación o producción de las fuentes generadoras de

rentas gravadas de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta y por tanto son deducibles.

- Revisé el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como agente de retención del Impuesto sobre la Renta, determinando que se han practicado las retenciones del impuesto sobre la renta, en concepto de sueldos, salarios, honorarios y otras remuneraciones, conforme el artículo 67 de la ley, además sobre bienes o servicios adquiridos, sujetos a retención según lo indican las facturas emitidas por personas individuales o jurídicas acogidas al régimen general de retención definitiva del impuesto, según artículos 44 y 44"A", así como retenciones sobre rentas presuntas en facturas especiales, conforme el artículo 31, y, retenciones a personas no domiciliadas según el artículo 45 de la ley. Dichas retenciones fueron enteradas en los bancos del sistema, en los formularios que para el efecto pone a disposición la Administración Tributaria, dentro del plazo legal, conforme el artículo 63 de la ley, excepto las retenciones efectuadas a personas no domiciliadas.
  
- Me cercioré de que los bienes y servicios adquiridos estén debidamente registrados en la contabilidad y hayan sido recibidos y prestados respectivamente.
  
- Revisé, en función a su naturaleza y a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran la conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta, incluida en el anexo 2.
  
- Revisé las declaraciones tributarias presentadas durante el período dictaminado, habiendo comprobado su apego a las disposiciones legales. Durante el ejercicio dictaminado no se presentaron rectificaciones de las declaraciones.
  
- Del examen efectuado a la información financiera referida en el primer párrafo de este informe, se determinó que no se declararon ingresos para efectos de Impuesto Sobre la Renta, en concepto de ventas de mercadería, por la cantidad de QXXX,XXX,XXX, cuyos efectos impositivos es de QXXX,XXX, los valores correspondientes se detallan en el anexo 5 a este informe.
  
- Se efectuó verificación del activo fijo, realizando un análisis de adiciones, retiros y depreciación, incluido en el anexo 3.

- Se examinaron las cuentas por cobrar a clientes, llevadas a gastos por incobrabilidad para efectos del Impuesto sobre la Renta, para lo cual se verificó la cédula de antigüedad de saldos. Las cifras examinadas se muestran en anexo 4 a este informe.
- Verifiqué el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Con base a los procedimientos desarrollados relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, se determinaron diferencias entre los valores declarados relativos al Impuesto Sobre la Renta y los valores que se muestran en los estados financieros y registros contables, existiendo omisiones en el pago del referido impuesto, en el período tributario dictaminado, así como costos no deducibles expuestos en el anexo 5.

Nombre y firma del Contador Público y Auditor nombrado  
Registro No.

Guatemala, XX de XXXX de 20XX

Dirección

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS SUBCUENTAS DE: GASTOS DE VENTAS Y ADMINISTRACIÓN**  
**POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 20YY Y 20XX**  
 (EXPRESADO EN QUETZALES)

CONCEPTO	20YY	20XX	DIFERENCIA	%
<b>Gastos de Ventas:</b>				
Sueldos y Salarios	XXX,XXX.XX	XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X
Comisiones Sobre Ventas	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Viáticos y Gastos de Transporte	XXX,XXX.XX	XXX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Cuotas Patronales IGSS	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Bonificación Incentivo	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Aguinaldos	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Bonificación Anual	XXX,XXX.XX	XXX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Publicidad	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Depreciaciones	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Papelería y Útiles	XXX,XXX.XX	XXX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Energía Eléctrica	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Indemnizaciones	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
<b>Gastos de Administración</b>				
Sueldos y Salarios	XXX,XXX.XX	XXX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Bonificación Incentivo	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Viáticos y Gastos de Transporte	X,XXX.XX	X,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Cuotas Patronales IGSS	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Alquileres	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Honorarios por Servicios Locales	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Impuestos y Tasas	X,XXX.XX	X,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Depreciaciones	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Aguinaldos	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Bonificación Anual	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Energía Eléctrica	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Cuentas Incobrables	X,XXX.XX	X,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Indemnizaciones	X,XXX.XX	X,XXX.XX	X,XXX.XX	X
Firma y nombre del auditor:				
Registro No.:				

**CONCILIACIÓN ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y TRIBUTARIA  
PARA FINES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
POR EL PERÍODO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX  
(EXPRESADO EN QUETZALES)**

CONCEPTO	20XX
Por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 20XX	XXX,XXX.XX
(+) Costos y gastos no deducibles Artículo 39 L.I.S.R.	XX,XXX.XX
(-) Ingresos contabilizados no gravables Artículo 6 L.I.S.R.	XX,XXX.XX
(+) Ganancia neta de capital sujeta con el tipo impositivo del 31% Artículo 72 L.I.S.R.	XX,XXX.XX
(=) Utilidad fiscal sujeta a impuesto con el tipo impositivo del 31% Artículo 72 L.I.S.R.	XXX,XXX.XX
Impuesto sobre la renta del ejercicio Artículo 72 L.I.S.R.	XX,XXX.XX
Firma y nombre del auditor: Registro No.:	

ANÁLISIS DE ACTIVO FIJO, ADICIONES, RETIROS Y DEPRECIACIÓN											
AL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX											
(EXPRESADO EN QUETZALES)											
NOMBRE DE LA CUENTA	ACTIVO FIJO					DEPRECIACIÓN					SALDO AL 31/12/XX
	SALDO AL 31/12/YY	ADICIONES	BAJAS	AJUSTES	SALDO AL 31/12/XX	SALDO AL 31/12/YY	PROVISIONES	BAJAS	AJUSTES		
									DEBE	HABER	
<b>INMUEBLES</b>											
Inmueble Taller	XXX,XXX.XX				XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX			XX,XXX.XX	XXX,XXX.XX
Inmueble Administrativo y Sala de Ventas	XXX,XXX.XX				XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX			XX,XXX.XX	XXX,XXX.XX
<b>MAQUINARIA</b>											
Maquinaria de Taller	XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	XX,XXX.XX	XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	XXX.XX	XXX.XX	XX,XXX.XX	XXX,XXX.XX
<b>MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA</b>											
Mobiliario	XXX,XXX.XX	X,XXX.XX		X,XXX.XX	XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX			XX,XXX.XX	XXX,XXX.XX
Equipo	XXX,XXX.XX	X,XXX.XX	X,XXX.XX	X,XXX.XX	XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX	XXX.XX	XXX.XX	XX,XXX.XX	XXX,XXX.XX
<b>VEHÍCULOS</b>											
Vehiculos de Taller	XXX,XXX.XX				XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX			XX,XXX.XX	XXX,XXX.XX
Vehiculos Administrativo y Sala de Ventas	XXX,XXX.XX				XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX	XX,XXX.XX			XX,XXX.XX	XXX,XXX.XX
<b>TOTAL</b>	X,XXX,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX.XX	XX,XXX.XX	XXX,XXX.XX	XXX,XXX.XX	XXX,XXX.XX	X,XXX.XX	X,XXX.XX	XX,XXX.XX	X,XXX,XXX.XX
FIRMA Y NOMBRE AUDITOR:											
REGISTRO No.:											

RESUMEN DE ANTIGÜEDAD DE SALDOS DE CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR ARTÍCULO 38 LITERAL Q) L.I.S.R. (EXPRESADO EN QUETZALES)						
CONCEPTO	DÍAS DE MORA EN EL PAGO				VALORES NO	VALORES CARTERA
	DE 1 A 90 DÍAS	DE 91 A 180 DÍAS	DE 181 A 360 DÍAS	MÁS DE 360 DÍAS	MOROSOS	CLIENTES
Cuentas por cobrar			X,XXX.XX	XX,XXX.XX	XXX,XXX.XX	XXX,XXX.XX
Documentos por cobrar						
Estimación de cuentas de dudoso cobro						X,XXX.XX
Totales			X,XXX.XX	XX,XXX.XX	XXX,XXX.XX	XXX,XXX.XX
OBSERVACIONES:						
Firma y nombre del auditor:						
Registro No.:						

DETALLE DE HALLAZGOS DETERMINADOS EN AUDITORÍA DEL EJERCICIO DICTAMINADO 20XX				
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
(EXPRESADO EN QUETZALES)				
DESCRIPCIÓN DEL HALLAZGO	MONTO DEL HALLAZGO	CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO	REFERENCIA PROBATORIA	ARTÍCULO INFRINGIDO
OBLIGACIONES FORMALES:	XX,XXX.XX	X,XXX.XX		
OBLIGACIONES SUSTANTIVAS:	XXX,XXX.XX	XXX,XXX.XX		
Firma y nombre del auditor:				
Registro No.:				

#### **4.2 Devolución de crédito fiscal –IVA-**

A continuación se presenta dos modelos de dictamen, exclusivo para opinar sobre la procedencia de crédito fiscal a contribuyentes acogidos al régimen optativo de devolución, el primero con opinión de cumplimiento y el segundo de no cumplimiento de cierto crédito fiscal, reflejando la salvedad que afectará la opinión.

Papel membretado del  
Contador Público y Auditor

### **DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LA PROCEDENCIA DEL CRÉDITO FISCAL SOLICITADO**

Señor

Contribuyente o representante legal

Número de Identificación Tributaria

He auditado el cumplimiento de la procedencia del crédito fiscal, contenido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado del contribuyente XXX, con número de identificación tributaria XXX, dedicado a la exportación de XXX, para efectos de solicitud de la devolución de dicho crédito, el cual no ha sido compensado con débitos fiscales y, por consiguiente, procede solicitar su devolución, de conformidad con la respectiva ley, correspondiente al período impositivo del 01 de XXXX al 31 de XXXX de 20XX. Asimismo, he auditado las cuentas de balance relacionadas con el saldo del crédito fiscal, que reflejan las cifras y efectos netos de las operaciones de compra de bienes o la utilización de servicios, efectuadas en el período referido, relacionadas con las cifras de la declaración tributaria del impuesto al valor agregado. La preparación y registro en las cuentas examinadas y la documentación que sustenta las operaciones efectuadas, es responsabilidad del contribuyente. Mi responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre la procedencia del crédito fiscal a solicitar, basado en la auditoría que practiqué.

Realicé la auditoría de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, estas normas requieren que el trabajo sea planificado y realizado para obtener certeza

que el saldo de crédito fiscal a solicitar por parte del contribuyente XXX está correctamente establecido, considerando lo siguiente:

- a) Verifiqué el registro del crédito fiscal a solicitar, con los libros y registros de compras y servicios recibidos, así en la contabilidad del contribuyente.
  
- b) Verifiqué que las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas; comprobé que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquirente del producto o servicio; que cumple con el porcentaje de exportación establecido en el artículo 25 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, para efecto de la devolución del crédito fiscal y que los montos de los productos o servicios exportados, coinciden con los datos reportados por el contribuyente en su respectiva declaración.
  
- c) Verifiqué que el crédito fiscal requerido no ha sido solicitado con anterioridad, compensado, ni recibido por medio de vales fiscales a favor del contribuyente.
  
- d) Que me cercioré de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.
  
- e) La procedencia del crédito fiscal a solicitar, corresponde al impuesto generado por la importación de materias primas, adquisición de activos fijos destinados a la producción, y, la utilización de ciertos servicios vinculados con el proceso productivo. El monto de crédito por el cual procede la devolución, corresponde a la cantidad de Q XXX.
  
- f) Que el crédito fiscal a solicitar cumple con lo establecido en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En mi opinión, por las razones expuestas, ha cumplido con los requisitos exigidos de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que procede el derecho de solicitar la devolución de crédito fiscal por la cantidad de Q XX,XXX, generado en la adquisición de insumos y gastos directamente ligados a la exportación.

Este dictamen se elabora exclusivamente para los efectos que requiere el artículo 24 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Firma, nombre y número de colegiado del Contador Público y Auditor nombrado  
Registro No.

Guatemala, XX de XXXX de 20XX

Papel membretado del  
Contador Público y Auditor

**DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE  
SOBRE LA NO PROCEDENCIA DEL CRÉDITO FISCAL SOLICITADO**

Señor

Contribuyente o representante legal

Número de Identificación Tributaria

He auditado el cumplimiento de la procedencia del crédito fiscal, contenido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado del contribuyente XXX, con número de identificación tributaria XXX, dedicado a la exportación de XXX, para efectos de solicitud de la devolución de dicho crédito, el cual no ha sido compensado con débitos fiscales y, por consiguiente, procede solicitar su devolución, de conformidad con la respectiva ley, correspondiente al período impositivo del 01 de XXXX al 31 de XXXX de 20XX. Asimismo, he auditado las cuentas de balance relacionadas con el saldo del crédito fiscal, que reflejan las cifras y efectos netos de las operaciones de compra de bienes o la utilización de servicios, efectuadas en el período referido, relacionadas con las cifras de la declaración tributaria del impuesto al valor agregado. La preparación y registro en las cuentas examinadas y la documentación que sustenta las operaciones efectuadas, es responsabilidad del contribuyente. Mi responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre la procedencia del crédito fiscal a solicitar, basado en la auditoría que practiqué.

Realicé la auditoría de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, estas normas requieren que el trabajo sea planificado y realizado para obtener certeza que el saldo de crédito fiscal a solicitar por parte del contribuyente XXX está correctamente establecido, considerando lo siguiente:

- g) Verifiqué el registro del crédito fiscal a solicitar, con los libros y registros de compras y servicios recibidos, así en la contabilidad del contribuyente.
- h) Verifiqué que las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas; comprobé que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquirente del producto o servicio; que cumple con el porcentaje

de exportación establecido en el artículo 25 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, para efecto de la devolución del crédito fiscal y que los montos de los productos o servicios exportados, coinciden con los datos reportados por el contribuyente en su respectiva declaración.

- i) Verifiqué que el crédito fiscal requerido no ha sido solicitado con anterioridad, compensado, ni recibido por medio de vales fiscales a favor del contribuyente.
- j) Que me cercioré de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.
- k) La procedencia del crédito fiscal a solicitar, corresponde al impuesto generado por la importación de materias primas, adquisición de activos fijos destinados a la producción, y, la utilización de ciertos servicios vinculados con el proceso productivo. El monto de crédito por el cual procede la devolución, corresponde a la cantidad de Q XXX.
- l) Que el crédito fiscal a solicitar cumple con lo establecido en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El contribuyente solicita un crédito fiscal menor al que consta en los registros contables, por haber incurrido en incumplimiento de los requisitos sobre reconocimiento del crédito fiscal, establecido en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, según se detalla a continuación:

No procede devolución de crédito fiscal por la cantidad de Q XXX,XXX en concepto de impuesto, por razón de no encontrarse respaldo por la documentación legal correspondiente, un gasto por concepto de servicio adquirido, consistente en la reparación del sistema eléctrico en la planta productiva, operado dicho gasto en libros y reportado en declaración del período XXX, por la cantidad de QXX,XXX.

En mi opinión, excepto por las razones expuestas en el párrafo anterior, ha cumplido con los requisitos exigidos de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que procede la devolución del crédito fiscal por la cantidad de Q XX,XXX, generado en la adquisición de insumos y gastos directamente ligados a la exportación.

Este dictamen se elabora exclusivamente para los efectos que requiere el artículo 24 del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Firma, nombre y número de colegiado del Contador Público y Auditor nombrado  
Registro No.

Guatemala, XX de XXXX de 20XX.

## CONCLUSIONES

- El dictamen fiscal es el documento, en el cual el Contador Público y Auditor independiente emite su opinión sobre el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias del contribuyente, de conformidad con la auditoría practicada, la observancia de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y la legislación aplicable, de tal forma que su implementación fortalece la función fiscalizadora de la Administración Tributaria, como un instrumento que otorga confianza.
- Los dictámenes para propósitos fiscales legislados en Guatemala, son un requerimiento para los contribuyentes afiliados a los regímenes optativos de pago del Impuesto Sobre la Renta y de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con el artículo 72 del Decreto 26-92 y el artículo 24, del Decreto 27-92, respectivamente, ambos del Congreso de la República de Guatemala, no obstante, el profesional en contaduría pública contratado por el contribuyente para dictaminar fiscalmente, no cuenta con una guía emitida por la Administración Tributaria, que proporcione los elementos básicos para la elaboración del dictamen fiscal, tanto para efectos del Impuesto Sobre la Renta como para el Impuesto al Valor Agregado.
- Actualmente está vigente el artículo 271 del Código Penal, que sanciona el comportamiento de los profesionales de la contaduría pública y auditoría que cometan delito de estafa mediante informaciones contables, específicamente en el caso de la emisión de dictámenes que consignen datos contrarios a la verdad o a la realidad o fueren simulados con el ánimo de defraudar al Estado. Este artículo es considerado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por cuanto les es requerido el dictamen a exportadores acogidos al régimen optativo de devolución de crédito fiscal; por otra lado la suspensión temporal de la parte del párrafo que expresa "auditados por un profesional o empresa de auditoría independientes", en el artículo 72 del Impuesto Sobre la Renta, para contribuyentes afiliados al régimen optativo de pago del impuesto, se considera la parte suspendida, una figura que servirá a la Administración Tributaria para confiar en la información contable del contribuyente y por consiguiente del cumplimiento de sus obligaciones tributarias relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta, además busca que dicho dictamen sea prueba en juicio si se llegara a determinar la existencia del delito expuesto.

- Los Contadores Públicos y Auditores para emitir dictámenes sobre la procedencia del crédito fiscal a contribuyentes que se dediquen a la exportación, inscritos al régimen optativo de devolución, deben previamente presentar solicitud de su inscripción y autorización ante la Superintendencia de Administración Tributaria, cumpliendo con los requisitos indicados en el artículo 24 "B" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el artículo 27 de su Reglamento. Además, deberán manifestar expresamente en el dictamen los puntos señalados en el numeral 5, del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los que a continuación se resumen y detallan: a) Cumplimiento de Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas; b) Verificación de libros de compras y servicios recibidos; c) Verificación de las exportaciones; d) Verificación de crédito fiscal no solicitado; e) Veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto; f) Monto exacto a devolver; y, g) Cumplimiento con los demás requisitos exigidos por la ley.
  
- La Ley del Impuesto Sobre la Renta requiere la participación del profesional en contaduría pública y auditoría, al regular la presentación de estados financieros auditados por un profesional o empresa de auditoría independientes, si bien esta disposición legal en la actualidad no tiene aplicabilidad, dada la suspensión provisional de que es objeto, se considera que este procedimiento transparentará la información pertinente para el cálculo de dicho impuesto, velando por la equidad y certeza tributaria que el sistema impositivo guatemalteco necesita.

## RECOMENDACIONES

- Que el Contador Público y Auditor en el ejercicio de su profesión, realice la auditoría para efectos fiscales atendiendo las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, las técnicas necesarias y, especialmente observando las normas legales a cumplir, debiéndose conducir de manera que el interés público prevalezca en sus declaraciones, asumiendo las responsabilidades que se deriven de su actuación, dado que su trabajo representa un reconocimiento a la integridad.
- Que la Superintendencia de Administración Tributaria ponga a disposición de los Contadores Públicos y Auditores una guía que proporcione los elementos básicos para la elaboración del dictamen fiscal, para efectos del Impuesto al Valor Agregado, como también para efectos del Impuesto Sobre la Renta, en tanto para este último la Corte de Constitucionalidad, no dicte sentencia declarando la inconstitucionalidad de la pretensión promovida en contra de la disposición legal de presentar estados financieros auditados por un profesional o empresa de auditoría independientes.
- A los profesionales de la contaduría pública y auditoría que constantemente en el ejercicio de su profesión se enfrentan a pruebas que pudieran deteriorar su integridad, para que se mantengan atentos ante situaciones que pudieran menoscabar su imagen de independencia, estando obligados a rechazar trabajos que no cumplan con la moral, de conformidad con las Normas de Ética para graduados en Contaduría Pública y Auditoría, de tal forma que, no ignorando esta disciplina, estarían actuando con responsabilidad; esto emana la tranquilidad propia del profesional, al estar conciente que exhibir informaciones que consignen datos contrarios a la verdad o a la realidad o fueren simulados con el ánimo de defraudar al Estado, el Código Penal lo tipifica como un delito, y su realización implica sanciones que menoscaban la imagen respetable de la profesión .
- A los Contadores Públicos y Auditores para que atiendan las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para efectos de emitir dictámenes sobre la procedencia del crédito fiscal a contribuyentes que se dediquen a la exportación, inscritos al régimen optativo de devolución, de tal

forma que se aproveche la simplificación del proceso en la gestión de solicitud de la devolución de crédito fiscal por parte de la Administración Tributaria.

- A la Corte de Constitucionalidad, dada la necesidad de transparentar la información pertinente y necesaria para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, dicte sentencia revocando el planteamiento de inconstitucionalidad en contra la disposición legal de presentar estados financieros auditados por un profesional o empresa de auditoría independiente.
- A la Superintendencia de Administración Tributaria, al existir un fallo de la Corte de Constitucionalidad que declare sin lugar la impugnación, y sustente la aplicación de la parte objetada, promueva reformas al Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, a fin de que el mismo administre lo relacionado con el dictamen, para reglamentar aspectos como: requisitos generales del dictamen; detalle de la información complementaria requerida por la Administración Tributaria; registro, requisitos y obligaciones del profesional o empresa de auditoría independiente; nombramiento y sustitución del Contador Público y Auditor; y, otros que se consideren necesarios, a fin de desarrollar en forma clara la correcta aplicación de la disposición legal.
- Al Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, para que adopte las Normas Internacionales de Auditoría en sustitución de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, considerando que las primeras proporcionan lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de tomar en cuenta las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros.

## LITERATURA CITADA Y CONSULTADA

- Archila Valdez, Edgar Ardón. **Perspectivas del Dictamen Fiscal en Guatemala y la Participación del Contador Público y Auditor.** Tesis de Contaduría Pública y Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas: Universidad de San Carlos de Guatemala, 1986.
- Arriola Mairén, Gildardo Guadalupe. **Normas de presentación del diseño de investigación.** Chiquimula, Guatemala: Centro Universitario de Oriente de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Programa Especial de Fin de Semana, 2002.
- Barreondo Quezada, Carlos Enrique. **El Dictamen para Efectos Fiscales y el Contador Público y Auditor.** Tesis de Contaduría Pública y Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas: Universidad de San Carlos de Guatemala, 1986.
- Brenes Villena, Axel Esaú. **La Auditoría Tributaria desde el Punto de Vista del Auditor Independiente: Un Modelo Aplicado a la Actividad Comercial, en el Contexto Guatemalteco.** Tesis de Contaduría Pública y Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas: Universidad de San Carlos de Guatemala, 2006.
- Chávez Zepeda, Juan José. **Elaboración de proyectos de investigación.** Segunda edición, Guatemala: XL PUBLICACIONES, 1994.
- Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal.** Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas – USAC, 2000.
- Código Civil. Guatemala: Librería Jurídica, 2000.
- Código Penal. Guatemala: Librería Jurídica, 2004.
- Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas. **Compendio de leyes y reglamentos sobre el ejercicio de la profesión y plan de prestaciones de los profesionales de Ciencias Económicas.** Guatemala: Fondo de Cultura Editorial, s.a.
- De La Vega Romero, Mariana: "El Dictamen Fiscal en México", [en línea] *monografías.com* <http://www.monografias.com/trabajos15/dictamen-fiscal.shtml>. Fecha de consulta: 20 de enero de 2007.

"Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria". Diario de Centroamérica: diario oficial. (Guatemala), 28 de junio, 2006 (60).

Granados, Tuncho. **Código Tributario y Otras Disposiciones Conexas**. Guatemala: Ediciones Fiscales, S.A., 2006.

Gutiérrez, Alma Cristina: "**Dictamen de Estados Financieros**", [en línea] *monografías.com* <http://www.monografias.com/trabajos14/dictamen-auditor.shtml>. Fecha de consulta: 20 de enero de 2007.

Hernández Sampieri, Roberto, et. al. **Metodología de la investigación**. Segunda edición, México, D.F.: McGraw Hill, 2001.

Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. **Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas**. Guatemala: Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, 1992.

Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. **Normas de Ética para Graduados en Contaduría Pública y Auditoría**. Guatemala: Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, 1992.

Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. "**Revista Auditoría y Finanzas**", **No. 26**. Guatemala: Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, 1978.

Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. "**Revista Auditoría y Finanzas**", **No. 43**. Guatemala: Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, 1982.

"Ley de Colegiación Profesional Obligatoria". Diario de Centroamérica: diario oficial. (Guatemala), 21 de diciembre, 2001. Tomo CCLXVIII (16).

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Guatemala: Tuncho Granados, 2006.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Guatemala: Tuncho Granados, 2006.

Mazariegos Ochoa, Belsy Yanira. **El Dictamen Fiscal como Actividad Profesional del Contador Público y Auditor.** Tesis de Contaduría Pública y Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas: Universidad de San Carlos de Guatemala, 2003.

Ministerio de Hacienda, Gobierno de El Salvador: "**Informe y Dictamen Fiscal**", [en línea] [mh.gob.sv](http://www.mh.gob.sv)  
<http://www.mh.gob.sv/portal/page?pageid=182,37438&dad=portal&.cshema=PORTAL>. Fecha de consulta: 20 de enero de 2007.

Morales Hernández de Fonseca, María del Carmen. **La Actitud del Contador Público y Auditor Relacionada con el Dictamen Fiscal.** Tesis de Contaduría Pública y Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas: Universidad Francisco Marroquín, 1991.

-----**Normas para presentar un informe académico.** Chiquimula, Guatemala: Centro Universitario de Oriente de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Programa Especial de Fin de Semana, 2002.

-----**Normas para redactar referencias bibliográficas y notas de pie de página.** Chiquimula, Guatemala: Centro Universitario de Oriente de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Programa Especial de Fin de Semana, 2002.

-----**Normas para la presentación de cuadros y figuras en un informe académico.** Chiquimula, Guatemala: Centro Universitario de Oriente de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Programa Especial de Fin de Semana, 2002.

Méndez Álvarez, Carlos Eduardo. **Metodología: Diseño y desarrollo del proceso de investigación.** Tercera Edición, Bogotá, Colombia: McGraw Hill, 2002.

Oliva Ordoñez, Jorge. **El Dictamen Fiscal en Guatemala y la Participación del Contador Público y Auditor**". Tesis de Contaduría Pública y Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas: Universidad de San Carlos de Guatemala, 1993.

"Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado". Diario de Centroamérica: diario oficial. (Guatemala), 31 de julio, 2006 (82).

"Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta". Diario de Centroamérica: diario oficial. (Guatemala), 23 de julio, 2004 (16).

Supervisión de Administración Tributaria: "**Dictamen Fiscal**", [en línea] *sat.gob.mx* <http://www.sat.gob.mx/dictamen/cprs.htm>. Fecha de consulta: 20 de enero de 2007.

Taylor, Donald H. y Glezen C. William. **Auditoría Integración de Conceptos y Procedimientos**. Primera Edición. México, D.F.: Editorial Limusa, S.A., 1987.

# APÉNDICE

## GLOSARIO

**Agentes de retención.** Son las personas individuales o jurídicas designadas por la Ley y activadas por la Administración Tributaria, para retener parte del Impuesto al Valor Agregado en la compra de bienes o en la adquisición de servicios, para su posterior entrega al Fisco, cuando corresponda.

**Culpa.** El conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica. En términos generales, puede decirse que actúa con culpa quien causa un daño sin propósito de hacerlo, pero obrando con imprudencia o negligentemente o, pudiera añadirse, con infracción de reglamentos. Es un concepto contrapuesto al dolo; porque mientras en la culpa la intención está referida a la acción u omisión que causa el daño sin propósito de hacerlo, en el dolo la intención recae sobre el daño mismo que se ocasiona.

**Dolo.** Significa comúnmente mentira, engaño o simulación, jurídicamente adquiere tres formas: vicio de la voluntad en los actos jurídicos; elemento de imputabilidad en el incumplimiento de obligaciones; o calificación psicológica exigida como integrante del delito civil o agravante del delito penal.

En el primer sentido, el dolo puede definirse, como lo hace el art. 931 del Código Civil argentino: "toda aserción de lo que es falso o disimulación de lo que es verdadero, cualquier artificio, astucia o maquinación que se emplee" para proseguir la ejecución de un acto. El segundo y el tercer sentido de la voz dolo corresponden a lo que comúnmente llamamos "intención"; los actos antijurídicos pueden cometerse con la intención de producir un mal o, simplemente, con la previsión del resultado dañoso, aunque no mediare intención.

**Erario.** Tesoro público. Local o lugar donde se guardan fondos públicos o nacionales.

**Evasión.** Delito que atenta contra la Administración Pública, como bien jurídicamente protegido, y que consiste en el quebrantamiento de una detención legal, mediante violencia en las personas o fuerza en las cosas.

**Ignorancia.** Falta de ciencia, de letras y noticias. En relación al Derecho, desconocimiento de la ley.

**Impugnación.** Objeción, refutación, contradicción. Se refiere tanto a los actos y escritos de la parte contraria, cuando pueden ser objeto de discusión ante los tribunales, como a las resoluciones judiciales que sean firmes y contra las cuales cabe algún recurso.

**Obligación formal.** Es aquella obligación no pecuniaria de hacer o realizar determinados actos o actuaciones que pueden tener un carácter independiente o accesorio respecto a las obligaciones pecuniarias; y cuyo objeto puede así mismo no tener un carácter autónomo o integrarse en un procedimiento.

**Obligación sustantiva.** Es aquella que consiste en dar una suma de dinero, establecida por la ley, conforme al principio de capacidad de pago, a favor de un ente público, para el sostenimiento de sus gastos; es decir que la obligación tributaria principal o sustantiva es el tributo, entendido éste como obligación.

**Obligación tributaria.** Constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

**Perjuicio.** Deméritos o gastos que se ocasionan por acto u omisión de otro y que éste debe indemnizar, a más del daño, o detrimento material causado por modo directo. Es una modalidad del concepto más amplio de daño, y éste comprende no sólo el perjuicio efectivamente sufrido, sino asimismo la ganancia de que se priva al damnificado por el acto ilícito.

**Sentencia.** Acto procesal emanado de los órganos jurisdiccionales que deciden la causa o punto sometidos a su conocimiento. Resolución judicial en una causa, y fallo en la cuestión principal de un proceso.

ANEXOS





SI PRESTARÁ SERVICIOS EN MÁS DE UN ESTABLECIMIENTO O A MÁS DE UNA PERSONA JURÍDICA, REGÍSTRELOS EN ESTA ÁREA, ANOTANDO EN CADA CASILLA, LOS DATOS QUE SE REQUIEREN

**67 Independiente**

No.	Establecimiento	Domicilio Comercial	Fechas Prestación Servicios	
			Inicio	Finalización
1				
2				

**68 Servicios Profesionales**

No.	NIT	Denominación o razón social de la persona jurídica	Domicilio Fiscal	Establecimiento	Domicilio Comercial	Fechas Prestación Servicios	
						Inicio	Finalización
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
14							
15							

**69 Relación de Dependencia**

No.	NIT	Denominación o razón social de la persona jurídica	Domicilio Fiscal	Establecimiento	Domicilio Comercial	Fechas Prestación Servicios	
						Inicio	Finalización
1							
2							

DECLARO Y JURD QUE LOS DATOS COMBINGADOS SON CIERTOS Y EXACTOS

FIRMA
NOMBRE

PARA USO EXCLUSIVO DE LA SAT

FECHA, FIRMA Y SELLO DE RECEPCIÓN	FECHA, FIRMA Y SELLO DE GRABACIÓN

- PARA LLENAR ESTE FORMULARIO DEBE USAR MÁQUINA DE ESCRIBIR O LETRA DE MOLDE
- NO SE ACEPTA LA PRESENTACIÓN DEL FORMULARIO CON TACHADURAS, ENMIENDAS O SIMILARES
- EL FORMULARIO ES ÚTIL PARA DOS FUNCIONES: A) INSCRIPCIÓN Y B) ACTUALIZACIÓN

**1 PARTE INICIAL:**

- A: Lugar y fecha: indique nombre del departamento o municipio donde presenta la solicitud; colocar un número en cada cuadro para la fecha. Ejemplo: 

1	2
---	---

0	5
---	---

2	0	0	6
---	---	---	---
- B: Casillas 2 y 3 (Inscripción y actualización): marcar con una X la casilla que corresponda al tipo de solicitud que está realizando.
- C: Casilla 4: anotar el NIT del contador público y auditor.
- D: Casillas 5 y 6: anotar los números de colegiado, si está inscrito en dos colegios y desea que se registren los dos, debe indicar ambos (anote un dígito en cada cuadro)
- E: Casillas 7 y 8: anotar los números de constancia de colegiado activo de cada colegio, siempre que esté inscrito en los dos colegios y que desee que se registren los dos (anote un dígito en cada cuadro)
- F: Casilla 9: anotar el número de registro que le asignó la SAT cuando se inscribió en el registro de contadores (anote un dígito en cada cuadro)
- G: Casillas 10 y 11: anotar las fechas de vencimiento de colegiado activo, según las constancias extendidas por los colegios, si reporta los dos colegios, adjunte las dos constancias y la fecha de vencimiento de cada constancia.
- H: Casillas 12 y 13: anotar la fecha en que fue emitida la certificación que haga constar que no ha sido sancionado por el tribunal de honor de cada colegio
- I: Casilla 14: anotar el NIT del Notario que elaboró el acta notarial de la declaración jurada de no haber sido condenado por delitos.

**2 DATOS DE IDENTIFICACIÓN (NOMBRE Y DOMICILIO FISCAL)**

- A: Casillas 15 a la 30: debe anotar claramente y en forma completa, nombre del CPA y su domicilio fiscal. **IMPORTANTE:** estos datos deben escribirse correctamente (sin faltas de ortografía) de acuerdo a como consta en los documentos que amparan la información. Ejemplo si su nombre es **Maria Antonieta Gonzalez Perez de Bocanegra**, así debe figurar en el formulario de inscripción y en la constancia de inscripción que se le entregará. Un ejemplo de error es el siguiente: **Mario Antonia Gonzales de Vocanegra**

**3 FORMA DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS:**

- A: Casilla 31, si prestará servicios en forma independiente, marcar X.
- B: Casilla 32: anotar la fecha de inicio de prestación de servicios, debe ser igual a la fecha de inscripción.
- C: Casillas 33 a 41: anotar el nombre del establecimiento inscrito a su nombre en la SAT, en el cual prestará sus servicios profesionales y el domicilio comercial del establecimiento.
- D: Casillas 42 y 43: si ya no prestará sus servicios en forma independiente, anote la fecha a partir de cuando y los motivos.
- E: Casillas 44 y 45: si va a prestar servicios por medio de una persona jurídica, marque con X la forma en que lo hará.
- F: Casillas 46 a 60: anotar la fecha de inicio de prestación de servicios y datos de la persona jurídica para la cual trabajará: NIT, denominación o razón social, nombre del establecimiento en el cual trabajará el CPA y el domicilio fiscal de la persona jurídica.
- G: Casillas 61 a 62: si deja de prestar servicios en estas modalidades, informar la fecha y los motivos.
- H: Casillas 63 a 66: estas casillas se utilizarán cuando se modifique el estado del CPA. Ejemplo: si fue inactivado y necesita activarse, marca X en casilla 62 y si desea ser inactivado porque ya no prestará este tipo de servicios marcar X en casillas 63 o 64. En cualquier caso indicar los motivos.

**4 ESTA AREA SE UTILIZA EN LOS CASOS EN QUE EL CPA PRESTARÁ SERVICIOS EN MÁS DE UN ESTABLECIMIENTO O POR MEDIO DE MÁS DE UNA PERSONA JURÍDICA.**

- A: Casilla 67: si desea prestar sus servicios en más de un establecimiento, registrar el adicional en esta casilla.
- B: Casillas 68 y 69: si prestará servicios por medio de más de una persona jurídica, anotar en estas casillas las ediciones.



## INSTRUCTIVO PARA LLENAR EL ANEXO A LA DECLARACION JURADA Y RECIBO DE PAGO ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. Este anexo debe ser llenado por quienes están obligados a llevar contabilidad conforme lo establecido en el Código de Comercio. Estos contribuyentes no deberán adjuntar el Balance General, el Estado de Resultados, el de Flujo de Efectivo, ni el de Costo de Producción, pero sus originales debidamente certificados y firmados deberán permanecer en su domicilio y ser presentados a requerimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.
2. En el vértice superior derecho, anote el número del formulario SAT-1191 utilizado.

### BALANCE GENERAL Y FLUJO DE EFECTIVO

1. En las columnas A y B del Balance General, anote los valores correspondientes a los distintos rubros de activos y pasivos al inicio y término del periodo de imposición anual (Balance General al término del periodo de imposición anterior y al término del periodo de imposición por el que se declara).
2. Las diferencias entre los saldos iniciales y los finales de los rubros de activos y pasivos registrelos en la columna B-A, de la siguiente forma:  
Respecto a los valores de la columna B, los de la columna A.  
Las diferencias resultantes anótelas en la columna B-A con signo negativo cuando así correspondiera (Negativo: Valor en columna B menos que el de columna A).  
Las diferencias positivas de las creencias de activo, debe anotarla además en "Destino de Recursos".  
Las negativas en "Origen de Recursos".  
Las diferencias positivas existentes en las cuentas de pasivo y capital debe anotarla además como "Origen de Recursos". Las negativas como "Destino de Recursos".
3. Los valores a anotar en Origen y Destino de Recursos deben ser "Absolutos", es decir, que deben anotarse sin signo ni importando que en columna B-A lo tengan negativo.
4. Los totales de las columnas "Origen de Recursos" y "Destino de Recursos", deben ser iguales.

### ESTADO DE COSTO DE PRODUCCIÓN Y COSTO DE VENTAS

1. El primero de estos cuadros sirve para determinar el costo de producción de los productos elaborados por el contribuyente y el segundo, para la determinación del costo de ventas tanto de productos de fabricación propia como de aquellos que no sufren algún proceso de elaboración.
2. El costo de producción de los productos terminados debe trasladarse al mismo ítem del cuadro del costo de ventas.
3. El costo de ventas debe ser trasladado al mismo ítem del cuadro Estado de Resultados y coincidir con el valor anotado en casilla 57 del formulario.

### ESTADO DE RESULTADOS

1. Con base en sus registros contables, registre en este cuadro el valor de sus ingresos y gastos empresariales.
2. Al Margen Bruto determinado, reste el Total de Gastos y sume el valor de Otros Ingresos para establecer el Resultado Financiero del Periodo.