



**HOJA DE VIDA**

1. Nombre Completo: Bayron Ines de León de León.
2. Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado (Universidad de San Carlos de Guatemala, Centro Universitario de Occidente).
3. Máster en Administración y Derecho Tributario, Universidad Galileo.
4. Estudiante del Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil, impartido por la Universidad de San Carlos de Guatemala y la Universidad de Valencia, España.
5. Postgrado titulado: GESTIÓN TRIBUTARIA Y GLOBALIZACIÓN: POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, Universidad de Castilla la Mancha, Toledo, España, Enero 2014.
6. **Como estudiante**
  - a. Fue 4 años consecutivos premiado como el Mejor estudiante de auditoría dentro del grupo de estudiantes becados de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
  - b. Fue homenajeado por la División de Ciencias Económicas y por la Asociación de Estudiantes Universitarios de la División de Ciencias Económicas USAC-CUNOC, por su trayectoria estudiantil.
  - c. Exonerado del examen Privado de la carrera de Contador Público y Auditor, por su trayectoria estudiantil.
  - d. Premio CUM LAUDE en la Maestría de Administración y Derecho Tributario, Universidad Galileo.
7. **Como Profesional**
  - a. Docente en la Maestría de Consultoría Tributaria, de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Centro Universitario de Occidente.
  - b. Capacitador avalado y autorizado por el Centro de Estudios Tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria.
  - c. Auditor Tributario categoría III, Superintendencia de Administración Tributaria, con más de 5 años de experiencia, en la ejecución de auditorías de índole comercial, industrial, finanzas y agro.
  - d. Ponente y participante en diversidad de seminarios de tipo fiscal-tributario.
  - e. Condecorado por la Universidad de San Carlos de Guatemala, Centro Universitario de Occidente, Departamento de Estudios de Postgrado, como uno de los mejores docentes durante el año 2012.
  - f. Presidente del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores; IGCPA, período 2012-2013 y 2014-2015.
  - g. Socio Director de la Firma BURÓ DE AUDITORES “DE LEÓN DE LEÓN & ASOCIADOS”
  - h. Experto en Consultoría Tributaria y Defensa Fiscal.
8. **Escritos:**
  - a. Libro titulado: PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO GUATEMALTECO.
  - b. TESINAS TITULADAS:
    - i. LOS LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
    - ii. LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, SUJETA A LA LEY COMO EL PARTICULAR
    - iii. APLICACIÓN DE PRIMACÍA: DERECHO PÚBLICO GUATEMALTECO VRS SISTEMAS DE INTEGRACIÓN REGIONAL
    - iv. GUATEMALA: ¿CAUSA DE LA CREACIÓN DE SOCIEDADES FICTICIAS?
    - v. ANÁLISIS DEL PROCESO DE AUTONOMÍA PRESUPUESTARIA DE LA SAT
    - vi. FINES DEL PODER TRIBUTARIO COMO FUNDAMENTO POLÍTICO- ECONÓMICO DEL IMPUESTO
    - vii. RAZONABILIDAD COMO EXIGENCIA AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD
    - viii. APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA EN EL TIEMPO
    - ix. RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE ASESORES POR REPRESENTACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO
    - x. LOS ALCANCES DE LA ACTIVIDAD MERCANTIL COMO BASE IMPONIBLE
    - xi. DEBER DE COLABORACIÓN Y RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA
  - c. Otros de índole tributario.

## **“ROL DEL CPA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA”**

En el plexo del presente documento, se utilizarán las siguientes abreviaturas:

1. SAT ó AT = Superintendencia de Administración Tributaria ó Administración Tributaria.
2. CT = Código Tributario y sus reformas.
3. RISAT = Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. NIC = Norma Internacional de Contabilidad.
5. CPA = Contador Público y Auditor.
6. PAT = Procedimiento Administrativo Tributario.
7. PAMT = Procedimiento Administrativo en Materia Tributaria.
8. DRAE = Diccionario de la Real Academia Española, vigésima segunda edición 2001.

### **Objetivo:**

Conocer en breve, el rol del Contador Público y Auditor, en el Procedimiento Administrativo en Materia Tributaria.

#### **I. Definición de Contador Público:**

Universalmente, se conoce como Contador Público, aquel profesional dedicado a aplicar, analizar e interpretar la información contable y financiera de una organización, con la finalidad de diseñar e implementar instrumentos y mecanismos de apoyo a las directivas de la organización en el proceso de Toma de decisiones. Se conoce también como aquel experto con formación universitaria en ciencias empresariales, con especial énfasis en materias y prácticas contable-financiero-tributaria-administrativas, auditoria externa e interna y servicios de asesoramiento empresarial.<sup>1</sup>

#### **II. El CPA como asesor tributario:**

Por lo que se estudió en la etapa de formación académica y lo que una vez graduados se siguió estudiando, se sabe que el ejercicio profesional esta reglado, por el derecho positivo del lugar donde

---

<sup>1</sup> <http://www.gerencie.com/contador-publico.html> (fecha de consulta: 15-10-2014).

se desarrolla el trabajo, por la profesión en su conjunto, donde se puede distinguir regulaciones nacionales e internacionales.

El ordenamiento jurídico en su conjunto, representado por la ley, pero, complementado por decretos, resoluciones de la administración, la jurisprudencia y la doctrina, son las fuentes de conocimiento que el especialista tributario tiene la obligación de conocer, aplicar y respetar en su ejercicio profesional.

En la actualidad, el asesor tributario (CPA) es un eslabón en la cadena, que en su ámbito de ejercicio profesional, interactúa, en principio para beneficio de ambos actores Estado y Contribuyente o Responsable.

En Guatemala, no existen normas de derecho positivo que regulen la actuación de los profesionales que interactúan entre los sujetos de la relación tributaria, el sujeto activo le reclama en todos los casos el cumplimiento de la obligación y sus accesorios, de corresponder al sujeto pasivo.

Hoy día la totalidad de los tributos recaudados por la SAT, son de autoliquidación por el contribuyente o responsable y no requieren la actuación preceptiva de ningún actor distinto del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Más allá de la realidad descrita, la capacitación y la especialización profesional, han hecho que sea el Contador Público, el principal agente de los contribuyentes y responsables en la tarea de determinar obligaciones tributarias para terceros, así como la tarea de fiscalización, reservada para el sujeto activo.

La actividad profesional del Contador Público, en materia de asesoramiento tributario y liquidación de Impuestos, genera una interrelación entre profesional y cliente, la que deberá pautarse, por parte del primero, en que marco se desarrollará.

Corresponde mencionar, que el Contador Público al asumir la responsabilidad frente al cliente, por el asesoramiento o por la liquidación de impuestos, está asumiendo la obligación de trabajar en forma diligente y de acuerdo con las reglas del país y de la profesión, por lo que debe tener el

entrenamiento técnico adecuado con el compromiso que asume, para poder cumplir con su parte del contrato.

La independencia técnica, es la actitud que el Contador Público debe mantener en la realización de su labor profesional, a efectos de lograr que su actuación se lleve adelante de acuerdo con las reglas previstas.

No se trata de una actitud extraordinaria de un ser privilegiado, simplemente se trata de hacer las cosas bien y con arreglo a las reglas.

No es menor y corresponde señalarlo, que esa independencia cuenta con un ingrediente personal, de cada uno de los que ejercen la contaduría pública, que es el juicio profesional, el que nos permite aplicar las reglas en tiempo y espacio, de acuerdo con el juicio personal que, en función del entrenamiento técnico, la capacitación académica y la educación continuada, cada uno pueda desarrollar.

El SECRETO PROFESIONAL es una característica que debe guardar el CPA, todo hecho o acto realizado por los clientes y que sea confiado en ejercicio de la profesión queda amparado por el secreto profesional. Asimismo, de acuerdo con las normas de ética, el Contador deberá guardar celosamente el secreto profesional y levantarlo solamente en los casos y circunstancias específicamente determinados por la Ley.

Ahora queda preguntar: ¿en materia tributaria existe el secreto profesional en los CPA? La respuesta es más que obvia, en materia tributaria el secreto profesional no cae ante las facultades de la Administración Tributaria, por lo tanto se debe sostener y generar el privilegio CPA – CLIENTE.

La problemática actual del asesoramiento tributario, implica que no alcanza con conocer al detalle la normativa fiscal. Además de conocerla condición necesaria pero no suficiente, el profesional deberá conocer la actividad específica de su cliente, y en especial el marco jurídico y los aspectos económicos que regulen la actividad del mismo, cosa que permite, entre otras, saber si se está dispuesto a vincularse profesionalmente con él.

### **III. Procedimiento Administrativo Tributario:**

#### IV. Concepto:

Eduardo Couture define el procedimiento como la secuencia o serie de actos que se desenvuelven progresivamente, con el objeto de resolver, mediante un juicio de autoridad, el conflicto sometido a su decisión.<sup>2</sup>

Jaime Guasp define el procedimiento como: “toda actividad, privada o pública (...), que requiere de una consecución de actos”. El sentido etimológico de la palabra proceso, no en su significación jurídica sino en su simple acepción literal equivale a avance, a la acción o efecto de avanzar. En sentido propio, *cedere pro* significa el fenómeno de que una cosa ocupe el lugar o sitio de otra, es decir, una serie o sucesión de acaecimientos que modifican una determinada realidad.<sup>3</sup>

El código tributario guatemalteco no contiene una definición del procedimiento administrativo tributario, y tomando de referencia la forma en que este se integra, se puede definir así<sup>4</sup>: *La etapa por medio de la cual, la SAT nombra a funcionarios y empleados<sup>5</sup>, para que inicien el procedimiento de comprobación, verificación e investigación<sup>6</sup>, de la correcta determinación<sup>7</sup> de las obligaciones tributarias de los contribuyentes o responsables<sup>8</sup>, notificando por los medios legales establecidos<sup>9</sup>, los resultados de la misma, para que el obligado tributario, desarrolle sus fundamentos de hecho y de derecho sobre los cuales descansa su aceptación o defensa<sup>10</sup>, y que se obtenga como resultado la resolución del procedimiento<sup>11</sup>, para su archivo o prosecución correspondiente<sup>12</sup>.*

#### V. Características Generales del PAMT y Rol del CPA:

<sup>2</sup> Cit. por Mario Gordillo, **Derecho Procesal Civil Guatemalteco**, Guatemala, página 28.

<sup>3</sup> Guasp Delgado Jaime, **Concepto y Método de Derecho Procesal**, Madrid, 1997, página 8.

<sup>4</sup> Definición propia.

<sup>5</sup> Art. 152 **Código Tributario y sus reformas**, 1991. **Vigente al 30-09-2014.**

<sup>6</sup> Artículos 98, 98 “A” y 100 del **Código Tributario y sus reformas**, 1991. **Vigente al 30-09-2014.**

<sup>7</sup> Artículos 103, 107, 108 y 109 del **Código Tributario y sus reformas**, 1991. **Vigente al 30-09-2014.**

<sup>8</sup> Art. 18 **Código Tributario y sus reformas**, 1991. **Vigente al 30-09-2014.**

<sup>9</sup> Art. 127 **Código Tributario y sus reformas**, 1991. **Vigente al 30-09-2014.**

<sup>10</sup> Art. 12 **Constitución Política de la República de Guatemala**, Asamblea Nacional Constituyente, promulgada el 31 de mayo de 1985. **Vigente al 30-09-2014.**

<sup>11</sup> Artículos 149 y 156 del **Código Tributario y sus reformas**, 1991. **Vigente al 30-09-2014.**

<sup>12</sup> Art. 161 **Código Tributario y sus reformas**, 1991. **Vigente al 30-09-2014.**

- a. **El PAMT es público para los interesados:** El procedimiento es secreto no en forma absoluta, por cuanto se permite la publicidad del mismo exclusivamente para los interesados.

De acuerdo al artículo 126 del CT, *tendrán acceso a las actuaciones:* los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales acreditados ante la AT, así como los **profesionales universitarios que funjan como asesores de estos**. A los primeros se les exige justificar su identidad; a los segundos, una autorización escrita otorgada por los contribuyentes o responsables, con firma legalizada.

Dentro del grupo de profesionales universitarios, se encuentra sin duda a los CPA, que en Guatemala, son el gremio que por excelencia se hace cargo de auxiliar a los contribuyentes y responsables en todo procedimiento seguido por éstos ante la SAT y sin duda en el PAMT.

- b. **El PAMT es informal:** Las actuaciones no se encuentran sujetas a exterioridades específicas, ni requieren el auxilio de abogado.

Tomar en consideración para el contribuyente o responsable, los requisitos taxativamente establecidos por el CT, para la solicitud inicial,<sup>13</sup> que en todo caso sería el elemento formal del procedimiento.

- c. **El PAMT es por Escrito:** Todas las etapas del procedimiento, de principio a fin han de ser escritas.

En lo que refiere al PAT debe destacarse como un elemento fundamental que dicho procedimiento es escrito, conforme lo establece expresamente el último párrafo del artículo 122 del CT, la escrituralidad exigida en estos casos aplica tanto para los contribuyentes o responsables como para

---

<sup>13</sup> Art. 122 **Código Tributario y sus reformas**, 1991. **Vigente al 30-09-2014.**

la SAT, toda vez que los obligados tributarios en sus exposiciones y peticiones así como la SAT en sus informes, dictámenes y demás actuaciones administrativas, deben darlos a conocer por escrito. Por lo tanto la exigencia de la escritura se aplica a todas y cada una de las actuaciones administrativas.

En el CT no existe la posibilidad de la oralidad, por lo que se elimina cualquier posibilidad de invocar un acto verbal en el procedimiento.

Por lo anterior, el CPA, debe contar con las cualidades necesarias y pertinentes para dar a conocer o exponer los resultados de su trabajo de forma escrita, de lo contrario su trabajo en esta materia, no tendrá los efectos buscados.

Tomar en consideración que la SAT, no puede denegar cualquier gestión que realice el contribuyente o responsable por escrito, está obligada a dar el trámite correspondiente, y notificar sobre su posible improcedencia, de lo contrario deberá entrar a conocer como corresponde.

#### **VI. Marco jurídico que integra el PAT y rol del CPA:**

El sistema jurídico guatemalteco y en específico, el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, constituye el cuerpo legal de carácter general que regula el PAT. Y específicamente el título IV del citado código trata sobre el procedimiento ante la AT y se encuentra integrado de la siguiente forma:

1. Capítulo I Facultades y Atribuciones de la AT: Dicho capítulo está desarrollado de los artículos 98 al 101 “B” del CT, el mismo tipifica la obligación que tiene la SAT de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, así como la sustentación del ejercicio de sus funciones por medio del mismo CT, su ley orgánica, y las leyes y reglamentos de impuestos específicos, todos en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos. Adicional tipifica lo relacionado a la fiscalización e investigación y desarrolla las bases sobre las cuales descansan los elementos de la fiscalización. En dicho capítulo se encuentran desarrollados los límites impuestos por el legislador en el que hacer de la AT y en especial en el ámbito de la investigación y fiscalización.

### **Rol del CPA:**

- a. Analizar los requerimientos debidamente notificados por la SAT y establecer la procedencia o improcedencia de los mismos.
  - b. Diseñar el plan de respuesta a los requerimientos notificados por la SAT.
  - c. Preparar la documentación e información requerida por la SAT y las formas de presentación y entrega.
  - d. Acreditarse como asesor del contribuyente y entablar las reuniones con los profesionales actuantes de la SAT.
  - e. Vigilar el proceso de comprobación, verificación e investigación llevado a cabo por la SAT.
  - f. Fiscalizar la fiscalización.
  - g. Otros de importancia.
2. Capítulo II Procedimiento de la Consulta. Dicho capítulo está desarrollado de forma específica en el artículo 102 del CT, el mismo trata sobre la obligación que tiene la SAT de atender las consultas que formulen contribuyentes o responsables con interés personal o directo sobre alguna situación tributaria concreta, y que la misma vaya relacionada a la aplicación del CT o de alguna ley tributaria específica. El resultado de dicha consulta es vinculante para la AT, en el caso concreto específicamente consultado.

### **Rol del CPA:**

- a. Analizar los temas sujetos a consulta.
- b. Preparar las bases o antecedentes de la consulta.
- c. Escribir, presentar y diligenciar la consulta realizada.
- d. Otros de importancia.



3. Capítulo III Determinación de la Obligación Tributaria. Dicho capítulo está desarrollado de forma específica en los artículos del 103 al 111 del CT, en dicho capítulo se desarrollan los tipos de determinación de la obligación tributaria, entre las cuales se destacan: a) determinación por el contribuyente o responsable, b) determinación de oficio por parte de la AT, dicha determinación de oficio se divide en determinación de oficio sobre base cierta o determinación de oficio sobre base presunta.

#### **Rol del CPA:**

- a. Por regla general, es el encargado de las autoliquidaciones.
  - b. Debe revisar con precisión y basto conocimiento tributario, las declaraciones y formularios de pago de los obligados tributarios.
  - c. Debe vaciar la información de forma adecuada en los formularios respectivos y de esa forma evitar posibles contingencias fiscales por mal vaciado de datos.
  - d. En las determinaciones realizadas por la SAT, tiene como trabajo, analizar, verificar y comprobar las mismas. Que se ajusten a la técnica y sobre todo al derecho.
  - e. Vigilar porque las determinaciones cumplan con lo siguiente:
    - i. Sencillas.
    - ii. Precisas y
    - iii. Exactas.
  - f. Otros de importancia.
4. Capítulo IV Deberes formales de los contribuyentes y responsables. Dicho capítulo está desarrollado de forma específica en los artículos del 112 al 120 “A” del CT, en dicho capítulo se

desarrollan las obligaciones que tienen los contribuyentes y responsables de colaborar en los procedimientos de investigación y fiscalización realizados por la SAT, y de forma específica y puntual, el legislador consagra los límites de la colaboración.

#### **Rol del CPA:**

- a. Vigilar los límites de colaboración que por derecho competen a su cliente como obligado tributario.
  - b. Vigilar que la SAT no se extralimite en las obligaciones que tienen los sujetos pasivos.
  - c. Durante el desarrollo de su trabajo, vigilar porque su cliente vaya cumpliendo en tiempo con las obligaciones que por derecho le competen y de esa forma evitar inconsistencias o falta de documentación e información que el contribuyente o responsable está obligado a tener.
  - d. Al momento de colaborar con la SAT en su procedimiento de verificación, comprobación e investigación, someter a conocimiento del cliente, todo tipo de información y documentación a proporcionar al ente fiscalizador, indicando con precisión los efectos puntuales que podría tener dicha presentación y que sea el cliente quien tome la decisión de su presentación. Evitar vulnerar el privilegio contribuyente / asesor (CPA).
  - e. Otros de importancia.
5. Capítulo V Proceso Administrativo. Dicho capítulo está desarrollado de forma específica en los artículos del 121 al 152 del CT, en dicho capítulo se desarrolla la naturaleza del proceso administrativo, las formas de notificación de este, los mecanismos previos para solucionar el conflicto tributario, las verificaciones y audiencias, los medios de prueba, la resolución emitida por la SAT y los requisitos de la misma.

#### **Rol del CPA:**

- a. Analizar que el nombramiento de revisión este plenamente autorizado como corresponde y que cumpla en derecho.<sup>14</sup>
  - b. Acompañar previo análisis del caso, al obligado tributario al RCT<sup>15</sup> y plantear lo que en derecho corresponda, concluyendo sobre la aceptación o seguimiento del procedimiento.
  - c. Estudiar a fondo las bases que sustentan la audiencia y sus anexos y diseñar el plan de defensa.
  - d. Del estudio realizado a la audiencia y sus anexos, definir si considera prudente desde esta vía, invitar a otro profesional experto en la materia para que acompañe la defensa a realizar.
  - e. Por ética profesional, no debe defender ajustes planteados por la SAT, si desconoce el PAT, toda vez que su negligencia, puede ser causante de pérdida del caso, pérdida de la oportunidad de defensa, teniendo como efecto incluso la quiebra de contribuyentes o responsables por su falta de expertis en la materia.
  - f. Preparar los medios de prueba ofrecidos y diligenciar los mismos.
  - g. Analizar a fondo la resolución de gerencia emitida por la SAT, por medio de la cual se puedan desvanecer, anular o re liquidar los ajustes planteados.
  - h. Otros de importancia.
6. Capítulo VI Procedimiento de restitución. Dicho capítulo está desarrollado de forma específica en el artículo 153 del CT, en dicho capítulo se desarrolla el reclamo que los contribuyentes o responsables pueden realizar ante la AT, para la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente por concepto de tributos, intereses, multas y recargos.

#### **Rol del CPA:**

<sup>14</sup> Art. 152 **Código Tributario y sus reformas**, 1991. **Vigente al 30-09-2014** y Art. 54 **RISAT**, 2007.

<sup>15</sup> Art. 145 "A" **Código Tributario y sus reformas**, 1991. **Vigente al 30-09-2014**.

- a. Analizar los casos en que el contribuyente o responsable, ha pagado en exceso o indebidamente y proceder a preparar la documentación pertinente para solicitar su devolución.
  - b. Analizar los efectos de la auditoria que nombrará la SAT, derivado de la solicitud realizada.
  - c. Otros de importancia.
7. Capítulo VII Impugnación de las resoluciones de la administración. Dicho capítulo está desarrollado de forma específica en los artículos del 154 al 160 del CT, en dicho capítulo se desarrollan las figuras del recurso de revocatoria, el ocurso, el recurso de reposición, la tramitación de estos, el silencio administrativo y la enmienda y nulidad.

#### **Rol del CPA:**

- a. Sobre la resolución de gerencia de la SAT, plantear el recurso de revocatoria<sup>16</sup>, con todas las formalidades de dicho momento procesal.
- b. Tener clara la figura de la procedencia del Ocurso y Recurso de Reposición y no confundir con el Contencioso Administrativo Tributario.
- c. Diligenciar el expediente y llevarlo a buen término.
- d. Otros de importancia.

#### **VII. Otros artículos que marcan el Rol del CPA:**

##### **a. Código Tributario:**

- i. Artículo 68 define la responsabilidad como: “Los sujetos tributarios o sus representantes que deban presentar declaración, lo harán de conformidad con las normas de este código y serán responsables, de conformidad con la ley.” El término representantes a que hace

---

<sup>16</sup> Art. 154 **Código Tributario y sus reformas**, 1991. **Vigente al 30-09-2014.**

mención es indeterminado, por lo que se puede interpretar que el legislador se refiere a los representantes enumerados en el artículo 26 del CT.

- ii. Artículo 82 trata sobre la responsabilidad de los profesionales o técnicos y en su esencia dice: *“Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables.”* Como se nota el tipo de responsabilidad que el código tributario reconoce para los profesionales o técnicos, es la emisión de los dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, de conformidad con las normas y principios legales, pero en ningún momento tipifica una responsabilidad al cumplimiento tributario, por lo que no se puede concluir en tal obligación.
- iii. Ahora bien, la SECCIÓN SEXTA del CT, trata sobre las INFRACCIONES COMETIDAS POR PROFESIONALES O TÉCNICOS y en el artículo 95 se tipifica la Responsabilidad de éstos y literalmente dice: *“Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, **son responsables**, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones. El presente artículo se aplicará en congruencia con lo que establecen los artículos 70, 82 y 90 de éste Código. En consecuencia, esta infracción será sometida siempre al conocimiento de juez competente del ramo penal.”* Descifrando lo que para el efecto establece el artículo precedente, el código tributario, trata a los (asesores) profesionales o técnicos como responsables ante los sujetos pasivos, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones, ahora la pregunta es: ¿a qué tipo de responsabilidad hace referencia el código?; ¿responsabilidad tributaria, responsabilidad civil o responsabilidad penal por sus actos?. El segundo párrafo del citado artículo da a conocer que en consecuencia, esta infracción será sometida siempre al conocimiento de juez competente del ramo penal, por lo que podemos destacar lo siguiente: En primer lugar dicha responsabilidad acarrea consigo una infracción, la cual debe tener un castigo formal, pero no en sí el nacimiento de una obligación con el tributo, y en segundo lugar,

dicha responsabilidad debe someterse al ramo penal, lo que quiere decir que la responsabilidad a que hace referencia el código tributario es penal, mas no tributaria.

- iv. El artículo 70 del código tributario, trata sobre la Competencia y literalmente dice: *“Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.”* Por lo que la responsabilidad del asesor, recae en una responsabilidad de tipo penal, siempre y cuando se cumpla el supuesto de dolo que regula el código tributario, entre los cuales podemos mencionar según el artículo 358 “B” del código penal: Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior: *“Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.”* Aunque debemos tener claro, que dicha responsabilidad recae en el sujeto pasivo, mas no en el profesional, salvo que se determine dolo en su actuar.

#### **VIII. Dolo en las actuaciones del CPA:**

Dolo del latín Dolos, a su vez, del griego dolos. Comúnmente, mentira, engaño o simulación.

Jurídicamente adquiere tres significados: 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 conseguir la ejecución de un acto. El segundo y tercer sentido de la voz dolo corresponde a lo que

comúnmente llamamos “intención”, los actos antijurídicos pueden cometerse con la intención de producir un mal o, simplemente, con la previsión de resultado dañoso, aunque no manifieste intención. (v. culpa). Los antijurídicos civiles configuran “delitos” cuando media dolo y cuasidelitos” mediante solo culpa.<sup>17</sup>

Como se puede observar, para poder encuadrar el delito tributario como tal éste debe de encajar en los conceptos vertidos anteriormente como parte de la norma y de allí derivar la responsabilidad que pueda tener el profesional contable en su actuación.

#### **IX. Normas generales que debe cumplir un CPA:**

Las obligaciones de los Contadores Públicos en el ejercicio de la prestación de sus servicios profesionales, está integrada por diversas normas, entre las cuales podemos destacar:

- a. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- b. Normas Internacionales de Contabilidad.
- c. Normas Internacionales de Auditoría.
- d. Las leyes en general que son pertinentes y aplicables a casos concretos.
- e. El Código de Ética Profesional y;
- f. Normas generales que son aplicables a la asesoría, consultoría y pericia contable.

En fin... el comportamiento de culpa por falta de conocimiento de un CPA es: inexcusable.

#### **X. Consejos para que el CPA desarrolle su actividad como asesor tributario:**

- a. Tener entrenamiento técnico y capacidad profesional para asesorar en temas impositivos debiendo conservar una actualización profesional en general y respecto a las normas impositivas

---

<sup>17</sup> Ossorio, Manuel, **Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas**. Editorial Heliasta. Argentina 28 edición, página 360.

en particular. A esos efectos deberá mantenerse un permanente estudio de toda la legislación vigente y la jurisprudencia y doctrina en derecho tributario existente.

- b. Realizar su trabajo y preparar las liquidaciones impositivas con el debido cuidado y diligencia profesional.
- c. Mantener una posición de independencia de opinión para aplicar adecuadamente las normas tributarias.
- d. La actuación del profesional se encuentra amparada por el secreto profesional, como es en general, el cual no cede ni aún ante las facultades de la Administración tributaria.
- e. Tener el temple para saber actuar en los momentos precisos.
- f. Contar con una base de profesionales extensa, con los cuales se pueda contar para cualquier consulta, interrogante o apoyo a ciertos procedimientos.
- g. Ver a los CPA, no como competencia, sino como aliados estratégicos.
- h. Al inicio de la relación profesional en materia de asesoramiento tributario y liquidaciones de impuestos, comunicar por escrito al cliente, que las tareas a desarrollar lo serán de acuerdo a las normas que rigen la profesión.
- i. Obtener conocimiento del marco legal que regula la actividad de la entidad.
- j. Obtener conocimiento de los aspectos básicos que conforman el marco jurídico y económico del cliente.
- k. Solicitar a sus representantes legales información que pueda incidir en el trabajo encomendado.
- l. Se deberá solicitar la información necesaria para realizar la liquidación respecto a hechos posteriores al cierre de los Estados Contables que pudieran tener incidencia en la misma.
- m. En los casos en que se presenten diferentes interpretaciones respecto a la aplicación de las normas tributarias vigentes el profesional deberá mantener informado a su cliente sobre sus



consecuencias fiscales de tal forma que el cliente tenga la mayor información posible a efectos de tomar una decisión con los suficientes elementos de juicio que la respalden.

- n. En caso de que el cliente adopte determinados criterios que incidan en la liquidación fiscal y que el profesional actuante no comparta éste deberá hacérselo saber por escrito a efectos de deslindar eventuales responsabilidades en el tema, y en caso que las circunstancias lo justifiquen concluir la relación profesional con el cliente.

**RECUERDEN: pagarán más impuestos no los que más tienen, sino los que menos saben... bill**

**MSc. Bayron I. de León de León**

**SOCIO DIRECTOR**

**BURÓ DE AUDITORES**

**"DE LEÓN DE LEÓN & ASOCIADOS"**

**gerencia@deleonasociados.com.gt**

**billdeleon20@hotmail.com**

**Tels. 7823-1318 / 7723-4724 / 7925-4492**

**Emergencias Fiscales: 5532-0618**

**<https://www.facebook.com/BurodeAuditores>**

**<http://www.deleonasociados.com.gt>**