

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

***“CREACION DE UN DEPARTAMENTO DE IMPUESTOS EN UNA  
EMPRESA DE VENTAS AL DETALLE (SUPERMERCADOS).***

**TESIS**

**Presentada a la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas de la  
Universidad de San Carlos de Guatemala**

**Por**

**César Armando Santa Cruz López**

Previo a conferírsele el Título de:

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**

En el Grado Académico de

**LICENCIADO**

**Guatemala, septiembre 2006.**

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

Decano	Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera
Secretario	Lic. Angel Jacobo Meléndez Mayorga
Vocal 1°.	Lic. Canton Lee Villela
Vocal 2°.	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 3°.	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4°.	P.C. Efrén Arturo Rosales Alvarez
Vocal 5°.	P.C. José Abraham González Lemus

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXAMENES  
DE AREAS PRACTICAS BASICAS**

Matemática – Estadística	Lic. José Luís Reyes Donis
Contabilidad	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Auditoria	Lic. Francisco Israel Ayala Morales

**PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN  
PRIVADO DE TESIS**

Presidente	Lic. Beatriz Velásquez de Gatica
Examinador	Lic. Olívio Adolfo Cifuentes Morales
Examinador	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero

**EDUARDO CARRILLO GONZALEZ**  
**Contador Publico y Auditor**  
**Colegiado No. 1296**

**Villas de San Angel, Z. 2**  
**Tel.: 24260020/24490640**  
**Guatemala, C. A.**

Guatemala, 26 de abril de 2005

Licenciado  
Eduardo Antonio Velásquez Carrera  
Decano  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala


Estimado señor Decano:

De conformidad con mi nombramiento de fecha 7 de mayo de 2003 he asesorado al señor César Armando Santa Cruz López en su trabajo de tesis sobre el tema "CREACIÓN DE UN DEPARTAMENTO DE IMPUESTOS EN UNA EMPRESA DE VENTAS AL DETALLE (SUPERMERCADOS)"

Considero que el presente trabajo constituye una valiosa ayuda para la práctica de la profesión en el ramo de impuestos, al cubrir una variedad de aspectos a los que no siempre se les da la debida importancia. Este trabajo de tesis también incluye un caso práctico, que permite desarrollar el tema en un ambiente real.

Por lo anterior y con mi opinión favorable, recomiendo que el presente trabajo de tesis sea aceptado para su discusión en el examen privado de tesis previo a que el señor César Armando Santa Cruz López pueda optar al título de Contador Público y Auditor en el grado de licenciado.

Atentamente,

  
Lic. Eduardo Carrillo González  
Colegiado activo No. 1296  
Asesor de Tesis



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,  
VEINTIDOS DE AGOSTO DE DOS MIL SEIS.**

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.6, subinciso 6.6.1 del Acta 25-2006 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 14 de agosto de 2006, se conoció el Acta AUDITORIA 072-2006 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 12 de mayo de 2006 y el trabajo de Tesis denominado: "CREACIÓN DE UN DEPARTAMENTO DE IMPUESTOS EN UNA EMPRESA DE VENTAS AL DETALLE (SUPERMERCADOS)", que para su graduación profesional presentó el estudiante CÉSAR ARMANDO SANTA CRUZ LÓPEZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

*"ID Y ENSEÑAD A TODOS"*

LIC. ANGEL JACOBO MELENDEZ MAYORGA  
SECRETARIO



LIC. EDUARDO ANTONIO VELASQUEZ CARRERA  
DECANO

Smp.



*"Todo por Ti Carolingia Mía"*  
*Dr. Carlos Martínez Durán*

*2006: Centenario de su Nacimiento.*

# **ACTO QUE DEDICO**

## **A mi Padre Celestial**

Ya que con su inmenso amor, ha guiado mi camino para alcanzar este triunfo, a él sea la honra y gloria.

## **A mi Esposa**

Ana Lucrecia, por ser la mujer idónea para mí y por su apoyo incondicional para propiciar este logro tan importante en mi vida.

## **A mi Hija:**

Ana Paula, herencia de amor, mi gran tesoro e inspiración de lucha para alcanzar este y otros triunfos.

## **A mis Padres**

Cesar Augusto Santa Cruz Santos y Martha Alicia López de Santa Cruz, por todo el amor y apoyo incondicional que a lo largo de mi vida me han brindado, propiciando este y muchos éxitos a lo largo de mi vida.

## **A mis Hermanos**

Gestel, Nelson y Gerson, así como a Luís y Andrea con mucho amor y cariño, gracias por su apoyo, ya que sin el mismo no habría sido posible lograr este triunfo.

## **A mi Familia**

Mis tíos, primos y sobrinos por su cariño y consejos, en especial a mi tíos Rolando Ramírez Rosales (QEPD), a mi tía Rosa Lidia López de Ramírez y mis primos Alma, Oscar, Rubén, y Enrique por su especial apoyo a lo largo de mi carrera.

## **Mi agradecimiento a**

PricewaterhouseCoopers, S.A. y en especial al Lic. Eduardo Carrillo González por su valiosa colaboración en el desarrollo de este trabajo.

## **Mi agradecimiento especial a**

La Universidad de San Carlos de Guatemala, Alma Mater que me brindo sus enseñanzas.

## **A usted**

Por acompañarme en este momento tan especial de mi vida.

## INDICE

### Pagina

### INTRODUCCION

#### *CAPITULO I*

#### **EMPRESA DE VENTAS AL DETALLE**

1.1	Generalidades de la Empresa	1
1.2	Antecedentes Históricos	11
1.3	Importancia	13
1.4	Principales leyes fiscales, penales, laborales y mercantiles que afectan a este tipo de empresas.	24
1.5	Estructura Organizacional y actividades que realiza.	27

#### *CAPITULO II*

#### **PRINCIPALES OBLIGACIONES TRIBUTARIAS QUE DEBE CUMPLIR UNA EMPRESA DEDICADA A LA VENTAS AL DETALLE**

2.1	Origen del tributo	31
2.2	Principios de la tributación	32
2.3	Efectos de la tributación	36
2.4	El Contador Público y Auditor y su relación con los tributos	38
2.5	Obligaciones Fiscales	39
2.5.1	De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta	39
2.5.2	De acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado	48
2.5.3	De acuerdo al Código Tributario	50
2.5.4	De acuerdo a otras leyes	57

***CAPITULO III***  
**DEPARTAMENTO DE IMPUESTOS**

3.1	Necesidad de su creación	62
	Realización de Diagnostico Fiscal	62
	Análisis Costo-Beneficio	72
3.2	Organización del departamento	85
3.3	Personal del departamento de impuestos	91
3.4	Responsabilidades del departamento	94
3.5	Procedimientos administrativos del departamento de impuestos.	97

***CAPITULO IV***  
**CREACIÓN DE UN DEPARTAMENTO DE IMPUESTOS**  
**EN UNA EMPRESA DEDICADA A LAS VENTAS AL**  
**DETALLE (SUPERMERCADOS)**  
**(CASO PRÁCTICO)**

4.1	Pasos previos a la Implementación	99
4.2	Procedimientos Obligatorios a Observarse	100
4.3	Otros Procedimientos administrativos del departamento de impuestos.	129
4.4	Calendario de revisiones	130
4.5	Control y vigilancia de las obligaciones fiscales	130
4.6	Preparación de informes	131
4.7	Seguimiento de las recomendaciones formuladas	132
4.8	Integración de papeles de trabajo fiscales	132
4.9	Archivos del departamento.	133

CONCLUSIONES 135

RECOMENDACIONES 136

BIBLIOGRAFIA 137

## INTRODUCCIÓN

Es importante y oportuno que las empresas en general, realicen una detallada evaluación de la observancia de las normas jurídicas tributarias, esto con el objeto de anticipar oportunamente cualquier incumplimiento en las obligaciones tributarias.

Se ha demostrado que al realizar una planificación de las obligaciones fiscales en forma preventiva y oportuna, permite eliminar o minimizar los riesgos o contingencias de carácter fiscal, que de no ser detectadas anticipadamente pueden representar potenciales ajustes a los tributos declarados, multas o infracciones por incumplimiento de aspectos formales requeridos por cada ley tributaria, los cuales para su defensa y desvanecimiento conllevan a la utilización de recursos financieros adicionales.

Las empresas dedicadas a las ventas al detalle como contribuyente, está sujeta a los riesgos que se originan del cumplimiento de las disposiciones tributarias, tanto formales como las derivadas de su calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria y a su función como agente de retención, por lo que se hace necesario la creación de un departamento de impuestos el cual disponga de los lineamientos que permitan planificar y cumplir con las obligaciones fiscales aplicables a su actividad económica.

Las principales obligaciones de orden tributario de las empresas y en general de los contribuyentes podrían incumplirse debido principalmente por el desconocimiento de la legislación fiscal, o en su defecto por una inadecuada interpretación particular de las normas tributarias, por lo que se hace necesario la creación del departamento antes indicado, con el propósito que el personal del mismo sea capacitado y actualizado adecuadamente a efecto de no incurrir en incumplimientos en materia fiscal.

El propósito de la tesis es dar a conocer los lineamientos principales para la creación de un departamento de impuestos y establecer las principales obligaciones del personal de dicho departamento. Para el efecto se ha considerado como unidad de análisis una empresa de ventas al detalle (Supermercados) en vista del volumen de transacciones que en este tipo de empresas se realizan.



En el capítulo I se describen las generalidades de la empresa en el medio guatemalteco, junto con una breve reseña historia de las empresas al detalle en Guatemala y su importancia, así como un modelo de organización de estas empresas.

En capítulo II describe el origen de los tributos a nivel general, así como los principios de tributación de nuestra legislación y finalmente las principales obligaciones fiscales de acuerdo con la ley del Impuesto sobre la Renta, y la ley del impuesto al valor agregado entre otras.

En el capítulo III se mencionan los motivos que impulsan la creación del departamento de impuestos, su organización, y las cualidades y responsabilidades generales del personal que formara parte de dicho departamento.

En el capítulo IV se desarrolló un caso práctico, con indicación de los procedimientos específicos que realizará el personal del departamento de impuestos.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas de la investigación y el análisis desarrollado.

## CAPITULO I

### EMPRESA DE VENTAS AL DETALLE

#### 1.1 Generalidades de la Empresa

Para iniciar con el tema relacionado con la empresa mercantil, es básico conocer sus particularidades, y sus aspectos más importantes, los cuales se mencionan a continuación:

##### **Definición**

Principiemos diciendo que en el ambiente doctrinario se ha discutido sobre el significado de empresa debido a que se le confunde con el concepto de sociedad y hacienda, pero lo que más ha prevalecido es significar con ella una organización. “En toda actividad en la que se necesite coordinar esfuerzos materiales y humanos para lograr un objetivo, la organización empresarial es necesaria.” (21:213) A continuación veremos una serie de definiciones de lo que significa empresa.

Desde el punto de vista de la administración, la empresa es un conjunto integrado por personas, bienes materiales y sistemas; donde el elemento humano es la parte dinámica, siendo los bienes materiales las instalaciones, maquinaria, materias primas y recursos financieros, en tanto que los sistemas constituyen toda la metodología de coordinación de los elementos y recursos de producción.

Desde el punto de vista sistémico la empresa consiste en un conjunto de elementos íntimamente relacionados, que persiguen optimizar los objetivos de los planes y programas que orientan su funcionamiento; para ello la unidad empresarial requiere de los siguientes subsistemas: a) financiero, b) producción, c) ventas y d) dirección (gerencia y personal). Según sean los requerimientos y necesidades de la empresa, podrán formarse otros subsistemas más específicos (jurídicos, sociológicos, etc.).

Desde el punto de vista contable, la empresa podría definirse como: “negocio personal; una sociedad de personas; una asociación en participación; un fideicomiso, una corporación (o sociedad por acciones) o un grupo de personas con intereses comunes de

cualquier clase, para el ejercicio lícito de cualquier actividad económica, que constituyen una unidad reconocida comúnmente, con una existencia separada y distinta de la de sus asociados.” (12:40)

Existen varias definiciones dadas por autores, entre las que se destacan las siguientes:

El licenciado Agustín Reyes Ponce, considera que la empresa persigue tres fines básicos, con objetivos sociales, económicos y de servicio, los cuales estarán determinados por el campo de aplicación. “Es decir que del campo de aplicación dependerá la orientación hacia la cual el promotor o el empresario llevarán a la empresa, dentro de un equilibrio deseable.” (12:42).

Isaac Guzmán Valdivia, define a la empresa como: “la unidad económica-social en la que el capital, el trabajo y la dirección se coordinan para lograr una producción que responda a los requerimientos del medio humano en el que la propia empresa actúa.” (12:43).

El autor guatemalteco Edmundo Vásquez Martínez acepta el aspecto jurídico en la definición del autor tratadista Rodrigo Uría, quien considera a la empresa como: “el ejercicio profesional de una actividad económica organizada con la finalidad de actuar en el mercado de bienes y servicios.” (12:43).

El tratadista Angel J. Garo, dice que debe entenderse por empresa, en general, toda entidad que reúna en su seno un conjunto de bienes (cosas, capitales, servicios o trabajos humanos, etc.) utilizados por su dueño (que generalmente es el mismo empresario), quien también por lo general la dirige, persiguiendo una finalidad económica.

En tanto que el Diccionario de la Real Academia Española, define como empresa a la “entidad integrada por el capital y el trabajo, industriales, mercantiles o de prestación de servicios generalmente con fines lucrativos y con la consiguiente responsabilidad.”

Finalmente, el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales de Manuel Osorio, la define como “la organización de los elementos de la producción –naturaleza, capital y trabajo- con miras a un fin determinado.”

### **Elementos de la Empresa**

Los elementos de la empresa mercantil son de diversa índole: materiales e inmateriales (o valores incorpóreos según la ley). Para fines de esta tesis desarrollaremos los que nuestra ley señala como tal (artículo 657 del Código de Comercio).

- a. El Establecimiento:** Se constituye por el lugar en donde tiene su asiento. Un comerciante, según la complejidad de su organización comercial, puede tener un establecimiento principal y otros auxiliares, tanto para la sede como para las sucursales. Por lo tanto establecimiento significa, el centro de las operaciones mercantiles, aunque haya comerciantes que no tienen establecimiento, como sucede con los mercaderes ambulantes.

Este elemento de la empresa es de los mas importantes y por eso la ley le dedica un capitulo especifico (artículos 665, 666, 667 del Código de Comercio) lo que denota su trascendencia jurídica.

- b. La clientela y la fama mercantil:** La clientela sería el conjunto indeterminado de personas individuales o jurídicas que mantienen relaciones de mercadeo con la empresa. Esta clientela es más asidua y permanente en la medida en que la empresa funciona bajo reglas, métodos y sistemas de organización que permiten dar un servicio adecuado al público. Esa perfecta organización es conocida como “aviamiento” y de hecho, como la fama comercial o aviamiento no son elementos perceptibles aisladamente, ni se les puede tratar jurídicamente en forma separadas por eso están protegidos en tanto sean elementos integrantes de la empresa. Un comerciante, por ejemplo no puede desviar la clientela de otro hacia sus negocios, sin incurrir en responsabilidad.

- c. El nombre comercial y los demás signos distintivos de la empresa y del establecimiento:** Estos son los que han sido creados por diversos medios que vienen a singularizar la actuación comercial en cuanto a las empresas como bienes; a las mercaderías como satisfactorias y a los inventos como fuentes de satisfactores. Para ese tutelaje existe el nombre comercial, el aviso comercial, las marcas y en cierta medida las patentes de invención cuyo régimen jurídico, en conjunto, constituyen lo que se conoce como derecho de la propiedad industrial y que forma parte del Derecho Mercantil en general. En el Derecho guatemalteco el artículo 668 del Código de Comercio establece que todo lo relativo a nombres comerciales, marcas, avisos, anuncios, patentes de invención se rigen por sus leyes especiales como por el ejemplo: el Convenio centroamericano para la protección de la propiedad industrial.
- d. Los contratos de arrendamiento:** El propietario de una empresa mercantil puede tener en arrendamiento los locales en que realiza sus negociaciones o bien, en esa misma calidad, usaría otro tipo de bienes que son indispensables para el funcionamiento de la empresa. Estas relaciones jurídicas de arrendamiento, que en principio se rigen por el Código Civil, mientras estén vigentes en cuanto a sus plazos, forman parte de la empresa, de manera que si ésta es transmitida, se entiende que se trasladan esos vínculos jurídicos. En el caso del arrendamiento de inmuebles, su ubicación tiene importancia económica y se le asigna valor comercial, ya que la clientela por diversas razones, gusta celebrar transacciones en determinados lugares.
- e. El mobiliario y la maquinaria:** Son elementos de la empresa atendiendo a la naturaleza y actividad a que se dedique.
- f. Los contratos de trabajo:** En una empresa, distintas personas regularmente prestan sus servicios y se ligan al comerciante por un contrato de trabajo. En el caso de una transmisión de empresa no existe voluntad contraria del trabajador para retirar sus servicios que presta, en la transmisión se involucran los contratos de trabajo porque son parte natural de la empresa. Esto es importante pues si la empresa es enajenada, se supone que se transmiten los contratos de trabajo, de manera que el adquirente se sustituye como nuevo patrono de la empresa vendida.

**g. Las mercaderías, los créditos y demás bienes valores similares:** Por último, éstos también se consideran como elementos de la empresa, las mercaderías cuyo destino esencial es el tráfico; la mercadería que se produce para venderla y la que un intermediario la adquiere para revenderla. Es un bien en constante renovación, forma parte de los créditos a favor de su titular de manera que el adquiriente deviene en acreedor y tiene legitimación para pretender el pago. Sin embargo, el deudor paga bien si de buena fe cumple su obligación con el enajenante. Esta sustitución surte efectos a partir de la fecha en que la transmisión de la empresa queda inscrita en el Registro Mercantil. En igual forma se procede con el usufructo y arrendamiento, si tales negocios jurídicos se extienden a ese elemento. Se comprenden también en este rubro otro tipo de valores como títulos de crédito relacionados con la empresa transmitida.

### **La sociedad mercantil**

No debe confundirse el concepto de sociedad mercantil con el de empresa mercantil. Para establecer las variantes entre ambos conceptos, a continuación se exponen algunas generalidades de la sociedad mercantil.

### **Definición de Sociedad Mercantil**

Vicente y Gella, conceptúa a la sociedad mercantil como “la unión de personas y bienes o industrias para la explotación de un negocio, cuya gestión produce con respecto de aquellas una responsabilidad directa frente a terceros”. (21:62)

En tanto que el profesor guatemalteco, Edmundo Vásquez Martínez, expone la siguiente definición: La sociedad mercantil es la agrupación de varias personas que, mediante un contrato, se unen para la común realización de un fin lucrativo, crean un patrimonio específico y adoptan una de las formas establecidas en la ley.

El artículo 1728 del Código Civil que define a la sociedad mercantil de la siguiente manera “La sociedad es un contrato por el que dos o más personas convienen en poner en común bienes o servicios para ejercer una actividad económica y dividirse las ganancias”.

Por las definiciones expuestas puede concluirse que la sociedad mercantil es una institución donde varias personas se agrupan mediante un contrato que crea obligaciones de un negocio jurídico que requiere de capacidad, consentimiento que no adolezca de vicio y objeto lícito para la realización de un fin lucrativo.

### **La sociedad mercantil según el Código de Comercio**

La sociedad mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, se define como el comerciante social organizado bajo alguna de las formas mercantiles, que ejerce en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera de las siguientes actividades:

- La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.
- La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios
- La banca, seguros y fianzas
- Las auxiliares de las anteriores

Aunque el Código de Comercio, no define claramente la relación entre una sociedad mercantil y una empresa mercantil, se puede concluir que la sociedad mercantil, cualquiera que sea la forma que adopte, ejerce la propiedad de la empresa mercantil y la explota con el ánimo de obtener réditos, utilidades o ganancias.

### **Formas de sociedades mercantiles**

De acuerdo con el Código de Comercio, las formas mercantiles que pueden adoptar las sociedades mercantiles son las siguientes:

- Sociedad colectiva

- Sociedad en comandita simple
- Sociedad de responsabilidad limitada
- Sociedad en comandita por acciones
- Sociedad anónima

A continuación se explican las principales características de cada tipo de sociedad, aunque se profundizará en la sociedad anónima considerando que este tipo es la más utilizada para el tipo de negocio que es objeto de estudio, es decir de “Ventas al Detalle”.

### **Sociedad colectiva**

El artículo 59 del Código de Comercio, indica que “sociedad colectiva es la que existe bajo una razón social y en la cual todos los socios responden de un modo subsidiario, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales.”

Se puede definir como “una sociedad mercantil, de tipo personalista, que se identifica con una razón social, en la que los socios, por las obligaciones sociales, responden de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente.

Con el fin de entender mejor esta definición podemos extraer los siguientes elementos:

- Personalista: la calidad personal del socio contribuye a que las relaciones de la sociedad con terceros sean sólidas
- Razón social: su forma o modo de identificarse frente a las demás sociedades, que según el artículo 61 del Código de Comercio se integra “...con el nombre y apellido de uno de los socios o con los apellidos de dos o mas de ellos con el agregado obligatorio de la leyenda y Compañía, Sociedad Colectiva, leyenda que podrá abreviarse y Cía. S.C.”
- Subsidiario: la responsabilidad del socio únicamente adquiere el carácter de principal, cuando la sociedad esta incapacitada económicamente para responder con sus bienes, por las obligaciones sociales
- Ilimitada: la responsabilidad del socio colectivo se extiende a su patrimonio particular además de su aporte de capital



- Solidaria: según el autor Rodríguez y Rodríguez, quiere decir dos cosas: “una que cualquiera de los socios responde del importe total de las obligaciones y otra, que todos ellos, responden solidariamente con la sociedad”. Completando lo anterior se puede decir que si se pacto una ilimitación de la responsabilidad entre ellos mismos el socio que paga la totalidad de una obligación tiene derecho a repetir en contra de los demás socios para que le reintegren las cantidades a que cada uno se obligo, de lo contrario, la responsabilidad es en proporción igual para todos.

### **Sociedad en comandita simple**

El Código de Comercio en su artículo 68, indica que “Sociedad en comandita simple, es la compuesta por uno o varios socios comanditados, que responde en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales; y por uno o varios socios comanditarios que tienen responsabilidad limitada al monto de su aportación. Las aportaciones no pueden ser representadas por títulos o acciones.”

Se puede definir como una sociedad mercantil de tipo personalista, que se identifica con razón social, que requiere de una capital fundacional y en la que coexisten dos tipos de socios con diferente grado de responsabilidad.

### **Sociedad de responsabilidad limitada**

El Código de Comercio en su artículo 78 define a esta sociedad como “la compuesta por varios socios que sólo están obligados al pago de sus aportaciones. Por las obligaciones sociales responde únicamente el patrimonio de la sociedad y en su caso, la suma que además de las aportaciones convenga la escritura social. El capital está dividido en aportaciones que no pueden denominarse acciones.”

Se puede definir como “una sociedad mercantil que se identifica con razón social o con denominación; que tiene un capital fundacional dividido en aportes no representables por títulos valores y en la que los socios limitan su responsabilidad por las obligaciones sociales, hasta el momento de sus aportaciones y de otras suma que hayan convenido en la escritura social.”

**Sociedad en Comandita por Acciones:**

El artículo 195 del Código de Comercio la define como “aquella en la cual uno o varios socios comanditados responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria por las obligaciones sociales y uno o varios socios comanditarios, cuya responsabilidad es limitada al monto de las acciones suscritas. Las aportaciones se representan por títulos de acciones.” La podemos definir como la sociedad mercantil con razón social que consiste en que el capital social se divide y representa por títulos llamados acciones.

**Sociedad anónima**

El artículo 86 del Código de Comercio la define como “la que tiene el capital dividido y representado por acciones. La responsabilidad de cada accionista está limitada al pago de las acciones suscritas.”

La podemos definir como “una sociedad formalmente mercantil, de carácter capitalista, se identifica con denominación, tiene un capital dividido y representado en títulos llamados acciones y los socios limitan su responsabilidad hasta el monto total de las acciones que poseen.

Elementos de la sociedad anónima:

- Sociedad formalmente mercantil: porque es una de las formas reconocidas en nuestro derecho.
- Capitalista: lo importante para organizarla es el elemento pecuniario (quien sea el socio no interesa, lo que tiene relevancia es su aporte).
- Denominación: es la forma para identificarse frente a terceros, que puede ser un nombre formado libremente a discreción de los socios debiéndose agregar la leyenda sociedad anónima que puede abreviarse S.A.
- Capital social: dividido y representado por títulos llamados acciones, o sea que para saber la cifra del capital basta con sumar el valor nominal de los mismos.
- Limite de la responsabilidad: el socio limita su responsabilidad al monto nominal de las acciones que posee o sea que por las obligaciones de la sociedad, no responde con su patrimonio particular.

**Naturaleza jurídica de la sociedad anónima:**

Existen dos teorías que la explican: la teoría contractual y la teoría institucional, para la primera la sociedad anónima es un contrato, y para la otra en cambio prescinde del acto contractual que solo sirve de punto de partida y afirma que la sociedad anónima es una institución que se desenvuelve en un medio comercial determinado. Esta es la que mejor lo explica, la que si bien surge de un contrato, tiene la cualidad de ser una persona jurídica que es sujeto de imputación dentro del sistema jurídico.

**Forma de Constitución:**

El sistema de constitución es simultáneo, porque el acto de fundar una sociedad anónima es uno solo, se celebra el contrato con la comparecencia de todos los socios fundadores y se paga el capital en los porcentajes, pero estos no forman parte del procedimiento.

**Los órganos de la sociedad anónima:**

1. El órgano de soberanía: que es la asamblea de accionistas o la reunión de los socios conforme las normas específicas del Código de Comercio y las establecidas en el contrato social que tienen que ser con convocatoria previa para que pueda considerarse asamblea.
2. El órgano de gestión: que es la administración de la sociedad, su misión es ejecutar la gestión social de conformidad con los lineamientos del contrato y de las resoluciones que se tomen en las asambleas. Puede ser confiada a una o varias personas, pueden ser o no socios, deben ser electos generalmente en asamblea ordinaria por un periodo de tres años y pueden ser reelectos.
3. El órgano de fiscalización: tiene la misión de controlar la función administrativa, se puede encontrar de tres formas a) fiscalización ejercida por los mismos socios, b) por medio de uno o varios contadores o auditores y c) por medio de uno o varios comisarios.

## 1.2 Antecedentes Históricos

Para describir la historia o el origen de las empresas al detalle en Guatemala, podríamos referirnos a Grupo La Fragua (actualmente la compañía de ventas al detalle de mayor dominio en Guatemala y una de las más importantes a nivel Centroamericano).

El origen de este grupo de empresas inicia con una visión futurista de sus fundadores don Carlos Paiz Ayala y doña Graciela Andrade de Paiz, al crear una empresa comercial el 4 de mayo de 1928. Esta pequeña tienda se ubicaba en el centro de la Ciudad, zona 1 de Guatemala que vendía artículos de cuero y materiales para calzado.

Esta tienda creció y se convirtió en una tienda de variedades que con el tiempo se trasladó a un local más amplio. Allí se fundó **Almacenes Paiz, Sociedad Anónima**, siendo sus primeros accionistas la familia Paiz y sus 22 colaboradores.

Luego, en 1962, entra a dirigir la empresa el hijo mayor de don Carlos y doña Graciela, Carlos Manuel, quien desde un principio le imprimió mucho dinamismo y puso en práctica los conocimientos profesionales adquiridos en los Estados Unidos y México.

Ese mismo año se inauguró súper tienda Paiz Plazuela España, la primera tienda fuera del centro de la ciudad en el país. Ésta tienda fue también el primer eslabón de la cadena de súper tiendas que fueron naciendo posteriormente. Este formato fue muy exitoso, ya que una parte de la tienda la constituía el departamento de comida y abarrotes, y la otra, mercancías generales con departamentos tales como ropa y accesorios para caballeros, damas y niños, regalos, hogar y cosméticos. Toda esta mercadería se ofrecía en autoservicio. Ahora la compañía opera con 27 súper tiendas Paiz en Guatemala y 6 en Honduras.

En 1980 se inauguró la primera tienda de descuento denominada Despensa Familiar. Este tipo de tienda dirigido a clientes de no muy altos ingresos, operándose con un surtido limitado de productos y servicios, con costos de operación bajos y precios de

venta sumamente favorables. Actualmente la Despensa Familiar opera 68 tiendas en Guatemala, 23 en El Salvador y 21 en Honduras.

Otro concepto exitoso para la organización es el formato de hipermercados **Hiper Paiz**, inaugurado en 1994. Estas son tiendas grandes con área de venta entre 5,000 y 9,000 metros cuadrados, surtido amplio y profundo y política de precios bajos todos los días.

Grupo La Fragua opera 6 hipermercados en Guatemala, 2 en El Salvador y 2 en Honduras. Con el afán de ofrecerle al cliente un lugar para hacer *todas* sus compras, algunos hipermercados cuentan ya con una gasolinera en autoservicio denominada **Súper Gas**.

En ese mismo año, se constituyó la empresa matriz (holding) **La Fragua**, bajo la cuál desde entonces, se agrupan las cadenas del grupo. En 1999 se inauguró el primer club de compras con membresía, **ClubCo**. El enfoque de este concepto es servir a clientes institucionales así como a grupos familiares y personas que aprovechan los precios bajos en productos empacados en mayor tamaño.

A finales de 1998, La Fragua expande sus operaciones a El Salvador con los formatos de Despensa Familiar, Hiper Paiz y, posteriormente, con la adquisición de la cadena de supermercados La **Despensa de Don Juan**. Ese mismo año se iniciaron operaciones en la República de Honduras con tiendas de descuento que operan hoy como Despensa Familiar. En 1999 se introdujo el concepto de súper tienda Paiz; hoy se operan 6 super tiendas en Honduras.

Debido al rápido y ágil crecimiento de la empresa, la familia Paiz realizó una alianza estratégica con la cadena multinacional holandesa Royal Ahold, y dos años más tarde, con Corporación de Supermercados Unidos –CSU– de Costa Rica, consolidando sus operaciones en toda la región como Central American Retail Holding Company **CARHCO** convirtiéndose así, en uno de los tres socios de la empresa detallista más grande de la región.

Grupo La Fragua opera en Guatemala, El Salvador y Honduras y CSU, en Nicaragua y Costa Rica. En el 2003 se introdujo un nuevo concepto: la **Maxi Bodega**. Este es el primer formato de tienda que fue creado y desarrollado por CARHCO, iniciando operaciones simultaneas en Guatemala y Costa Rica, para luego expandirse a los otros países de la región centroamericana.

A mediados de este mismo año, se introdujeron productos y servicios financieros en varias tiendas a través de **Súper Sencillo** y con el apoyo de Banco Cuscatlán. Todo este crecimiento y desarrollo afirman los altos dirigentes de esta compañía esta sustentado por el capital humano, ya que ello constituye el activo más importante con el que cuenta la compañía, anclados siempre en los valores y principios de integridad, respeto, participación, igualdad, justicia, lealtad y disciplina.

En Guatemala también se tienen otros supermercados entre los cuales se pueden mencionar:

- Econosuper (Unisuper, S.A.)
- Supermercados Elmar (Súper Elmar, S.A.)
- Supermercados La Torre
- Select
- Surtimercados
- Supermercado Villa Hermosa
- Supermercado Molino y
- Super Barcob

### 1.3 **Importancia**

Antes de analizar la importancia de los supermercados debemos hacernos la pregunta ¿Están considerados los supermercados un nicho para los consumidores ricos en las ciudades capitales de la región?

La respuesta a la interrogante es "no"; esa imagen tradicional es ahora un recuerdo distante del periodo previo a la liberalización de los años '90. Hoy en día los supermercados son protagonistas predominantes en la mayoría de las economías agroalimentarias de América Latina, cuya participación en el mercado minorista pasó de un promedio ponderado por población, de alrededor de 10% a 20% en 1990 a un 50% o 60% el año 2002. En una década de globalización, el mercado minorista en América Latina hizo el cambio que le tomó 50 años al sector minorista en Estados Unidos.

Los supermercados, juntos con los procesadores a gran escala de alimentos, han transformado profundamente los mercados agroalimentarios de la región. Muchos de estos cambios suponen grandes desafíos (incluso la exclusión) de pequeños agricultores y empresas pequeñas de procesamiento y distribución, pero también encierran un potencial de grandes oportunidades.

En el presente apartado de ésta tesis se analizará:

- a. Las definiciones de tipo de comercio detallista;
- b. Los patrones y determinantes de la expansión de los supermercados; y
- c. Efectos generales de los Supermercados

### **Definiciones: tipos de comercios minoristas de alimentos en América Latina**

Las siguientes definiciones se usan en casi todos los países de América Latina, obviando las diferencias menores en las definiciones de un país a otro a fin de simplificar el análisis.

El comercio minorista de alimentos en América Latina comprende cuatro grupos o tipos.

**Primero**, existe una variedad de "pequeñas tiendas todo servicio" que tienden a ser "independientes" (no pertenecen a cadenas), que van desde los "quioscos", pequeños puestos que sirven al tránsito carretero, hasta las pequeñas tiendas todo-servicio

tradicionales, que expenden ya sea una variedad de alimentos o que se especializan en pescado, carne, fruta y verduras o productos de panadería.

**Segundo**, existen "mercados tradicionales" (al aire o cubiertos), que van desde los 'mercados al aire libre' en el centro de la ciudad o en los barrios, que tienen hileras de pequeños comerciantes minoristas o una mezcla de minoristas y mayoristas, hasta las 'ferias'. Estas últimas se presentan bajo una variedad de nombres, según el país: feira livre en portugués y feria libre en español, o tianguis en Náhuatl en México. Las ferias callejeras son esencialmente versiones más pequeñas de los mercados al aire libre, pero se concentran en los productos perecederos y se trasladan de un barrio a otro o de un pueblo a otro, según un itinerario regular.

**Tercero**, hay 'pequeñas tiendas de autoservicio' (es decir, más pequeñas que los supermercados) que tienden a formar cadenas, y varían desde las 'tiendas de descuento' (a veces en el límite de ser un pequeño supermercado, con un conjunto limitado de productos, alimenticios o no, o ambos, con un formato austero y bajos precios), hasta las 'tiendas de conveniencia', como aquellas ubicadas en las estaciones de servicio o gasolineras.

**Cuarto**, y el que consideramos más importante para fines de esta tesis, están las grandes tiendas de autoservicio, en cadenas o independientes. Generalmente, estas tiendas son clasificadas como 'supermercados' (más o menos 350 a 4000 metros cuadrados y/o con 3 o 4 o más cajas registradoras; la definición precisa varía según el país), o los más grandes 'hiper-mercados'. Otros formatos grandes incluyen el tipo bodega y los clubes de membresía. Los supermercados tienden a tener una proporción mayor de ventas de alimentos respecto del total de ventas, en comparación con los hipermercados o los clubs.

Otro término relacionado con el análisis de cadenas de productos y de sistemas de adquisiciones, se usa y consiste en una variedad de sistemas de distribución que usan los comerciantes minoristas para adquirir los productos que luego venden. Compran directo de las fincas o de las procesadoras, o el producto se compra a través de un '**centro de**



**distribución'** de la cadena, ya sea a los mayoristas o directamente de los productores, y luego se distribuye a las tiendas individuales.

### **Patrones en la rápida expansión de los supermercados**

**Guatemala** ocupa una posición geográfica estratégica y de liderazgo a nivel centroamericano, con características que lo hacen un mercado atractivo para las exportaciones. Primero su ubicación geográfica, por un lado con frontera con el NAFTA y por el otro con El Salvador y Honduras. Segundo, una población de 12,7 millones de habitantes que le permite ser la economía más grande de la región, con un PIB de US\$26,804.1 millones, aportando considerablemente al PIB regional y donde además se desarrolla el 27% del comercio centroamericano.

Nuestro país es netamente agrícola, siendo sus principales productos de exportación café, azúcar, banano y cardamomo. Las principales industrias son la azucarera; textiles; muebles; industria química y de petróleo y turismo. Este último constituye una importante fuente de divisas para el país, ya que se estima que el año pasado llegó a 1 millón 110 mil, generando ingresos por US\$769.9 millones; permitiendo que sea un nicho en expansión que se caracteriza por demandar productos de calidad e inocuos.

En la actualidad es el mercado agroalimentario más amplio en el área, donde el procesamiento de alimentos y bebidas es uno de los sectores industriales más dinámicos, con un 42,3% del total de la producción y que constituye el primer sector de la industria manufacturera del país.

A pesar de estar desarrollado este subsector, se encuentra en el mercado una gran variedad de bienes importados, principalmente de origen estadounidense, mexicano y del resto de países centroamericanos.

En relación a los niveles de intermediación en la distribución alimentaria guatemalteca se mantiene la cadena clásica importador – mayorista – minorista, con algunas variantes, dependiendo de la naturaleza del producto. Las grandes cadenas de supermercados han

alcanzado en los últimos años mayor relevancia y tienen suficiente capacidad de compra como para ser importadores directos de bienes de consumo.

Existen además algunas empresas importadoras que distribuyen sus productos directamente en los puntos de venta (tiendas de abarrotes, supermercados, etc.). La cadena de supermercados Grupo La Fragua es el punto de venta de productos alimenticios más importante que existe en el país, el cual también forma parte del Central American Retail Holding Company (Carhco) junto con la costarricense Corporación de Supermercados Unidos y la transnacional holandesa Royal Ahold. Carhco, tiene aproximadamente 350 tiendas en toda Centroamérica. Más adelante se detalla el crecimiento de estos supermercados.

En América Latina en el año 2002 se tenía contemplado el grupo de 6 líderes que constituyen Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica y México. Ya que estos tienen el 74% de la población de América Latina y un 86% de la economía.

Para el 14% de la economía y 26% de la población representadas por los países restantes, la participación de los supermercados en el sector minorista de alimentos es de alrededor de un 20% a un 40%; por ejemplo 38 % en El Salvador, 35% en Guatemala, 42% en Honduras y de un 15% a 20% en Nicaragua. Las variaciones con los 6 líderes, podrían fundamentarse en las divergencias en las políticas, tasas de urbanización y flujos de remesas.

Se ha comprobado que actualmente en cada país se ha duplicado el número de supermercados respecto a la década anterior, por lo que en general, los **perdedores** han sido las pequeñas tiendas tradicionales y los mercados al aire libre. Muchos miles de pequeños almacenes y tiendas familiares salieron del mercado y se notó una disminución de los mercados al aire libre en los años '90 en los seis países líderes. Por ejemplo, 64.198 almacenes pequeños debieron cerrar en Argentina entre 1984 y 1993, y 5240 almacenes pequeños cerraron sus puertas en Chile desde 1991 a 1995.

Los grandes **ganadores** han sido los supermercados y las cadenas de tiendas de autoservicio como las tiendas de descuento y las tiendas de conveniencia. Entre medio están las ferias callejeras (en la mayoría de los países) y los almacenes especializados (especialmente en Argentina), que en gran medida han podido mantenerse, ya que las compras por los consumidores se han desplazado más lentamente hacia los supermercados en el caso de frutas y verduras frescas que en los de otros productos (como se explica más adelante).

Estas generalizaciones ocultan algunos hechos importantes acerca de la difusión general de los supermercados, incluso en países más pobres y/o más pequeños. Por ejemplo, “hoy hay alrededor de 705 supermercados en América Central, 60 de ellos en Nicaragua (hacia fines de 2003), el país más pobre de América Latina” (19:21). **“Guatemala, el quinto más pobre en términos per cápita de los 18 países de América Latina, tiene actualmente 128 supermercados, mientras que tenía 66 en 1994; un 35% del sector minorista de alimentos pasa por los supermercados en este país (comparado con aproximadamente 15% en 1994)” (17:25).**

Esta imagen estática enmascara un efecto 'dominó' interesante, a medida que los supermercados se expanden por la región. Si bien la mayoría de los países tenían unos pocos supermercados en las ciudades capitales en los años '60 a '80 (aunque en México ya había algunos en los años '40), el rápido crecimiento a mediados de los años '80 y '90 llevó a ver a las cadenas de supermercados (nacionales multinacionales) difundiéndose de los países más ricos y grandes hacia los países más pequeños y pobres, en busca de territorios competitivos. Así, por ejemplo, vemos a CSU de Costa Rica trasladarse a Honduras, Nicaragua y El Salvador en la primera mitad de los años '90; y a Santa Isabel de Chile desplazarse al Perú, Ecuador y Paraguay. Las multinacionales fueron lejos la fuerza dominante de la inversión extranjera directa (IED) en el sector minorista en América Latina, de manera que la dinámica espacial de los patrones de crecimiento entre países fue predominantemente resultado de la inversión de gigantes mundiales tales como Wal-Mart, Carrefour y Ahold. Este movimiento comenzó especialmente en la segunda mitad de los años '90.

La excepción es Chile, donde el capital nacional ha predominado hasta la fecha. También hay patrones claros que muestran como "el pez más grande se come al más pequeño". Por ejemplo, la cadena argentino-uruguaya Disco creció al adquirir otras empresas argentinas y, luego, a la chilena Santa Isabel (que ya se había expandido al Perú y Ecuador). Posteriormente, Disco formó un joint venture (negocio en participación) con Royal Ahold de los Países Bajos, el minorista en alimentos más grande del mundo, que gracias a esa acción, de repente tuvo presencia en Argentina, Chile, Perú, Ecuador y Paraguay hacia fines de los años '90.

Los promedios nacionales también enmascaran los patrones geográficos y socio-económicos de la difusión de los supermercados dentro de un país. La imagen general es también la de un efecto dominó.

Por una parte, en la década de los '80 y comenzando desde su "nicho" en las ciudades capitales, los supermercados se expandieron rápidamente a las ciudades intermedias y, luego, en los años 90', a los pueblos medianos y pequeños. Esa expansión es más rápida y ha llegado más lejos en los seis países líderes que en los demás, debido a la mayor fuerza de los determinantes del crecimiento de los supermercados. Algunos ejemplos basados en datos de encuestas son los siguientes. En Chile, el 53% de las ventas en supermercados se hace fuera de Santiago, donde están el 70% de las tiendas (Santiago tiene el 40% de una población nacional de 15 millones de habitantes). Muy aproximadamente alrededor de un 30% de las ciudades pequeñas en Chile tienen supermercados (la mayoría de ellos comenzaron hace muy poco).

En Costa Rica, alrededor de un 40% de las ciudades con una población de más o menos 25.000 habitantes, básicamente pueblos rurales, tienen uno o dos supermercados (Alvarez y Charmel, en este volumen). "Y hoy los supermercados se han diseminado a lo largo de las principales ciudades de provincia de Nicaragua, mientras que sólo hace nueve años no había ninguno" (20:42).

Por otra parte, los supermercados se han salido de su "nicho" de los barrios de mayores ingresos, donde se ubicaban algunos de ellos antes de los años '90, para diseminarse por los barrios de la clase media a mediados de los '90 (al mismo tiempo que se expandían a

ciudades intermedias), y luego a los barrios de las clases trabajadoras, a partir de fines de los años '90 (a la vez que se expandían a las ciudades más pequeñas). Esto último se produce especialmente mediante supermercados grandes e hipermercados, que enfatizan en precios bajos y presentaciones austeras (como los supermercados Palí de la antigua cadena CSU, ahora transformada en CARHCO). Las cadenas de supermercados también están entrando a estos barrios y ciudades junto con las cadenas de tiendas de descuento.

### **Determinantes de la difusión**

¿Cuáles fueron los determinantes de este rápido crecimiento general de los supermercados?

En el lado de la demanda, los factores principales fueron similares a los observados en Europa y los Estados Unidos a mediados y fines del siglo XX. Utilizamos los ejemplos chilenos porque representan tendencias similares en otros países:

(i) urbanización (la población urbana creció en Chile de 75% a 86% entre 1970 y 2001, con el consecuente crecimiento de las áreas de captación de los supermercados);

(ii) ingreso de las mujeres a la fuerza laboral fuera del hogar (crecimiento anual de un 2,8% entre 1989 y 2000 en Chile), con el consiguiente aumento en el costo de oportunidad de su tiempo, de modo que ahora buscan comprar alimentos procesados de la manera más conveniente posible, para ahorrar tiempo en la cocina.

(iii) crecimiento rápido en el ingreso per cápita medio real durante los años '90. A su vez, el aumento en los ingresos (a pesar de la persistencia de niveles sustanciales de pobreza, como se indicó al inicio) llevó a:

(a) una mayor demanda por alimentos no básicos (especialmente perecederos) y procesados como pronostica la Ley de Bennett, según la cual a medida que aumenta el ingreso del hogar, la parte del presupuesto para alimentos básicos ricos en carbohidratos declina y aumenta el gasto en alimentos no básicos (fruta, verdura,

carnes, leche, pescado), así como la proporción del ingreso dedicada a alimentos procesados;

- (b) una mayor disponibilidad de refrigeradores para almacenar los alimentos perecederos para una semana o dos, permitiendo superar la necesidad de ir al mercado todos los días (en Chile, el 52% y el 82% de todos los hogares tenían refrigeradores en 1987 y 2000, respectivamente); y
- (c) “el creciente acceso de las clases medias y medias-bajas al automóvil, mediante el cual ya no es necesario realizar las compras dentro del barrio (en Chile, el número de hogares que poseen automóvil creció en un tercio en el periodo 1996-2000)”. (13:52)

Por el lado de la oferta, la liberalización del comercio desde comienzos de los años '80, facilitó y abarató la importación de productos alimenticios y no alimenticios, lo que implicó economías de alcance (atractivo económico y posibilidad física de mantener inventarios de muchos bienes, otorgando una ventaja a los supermercados sobre las tiendas pequeñas). También estimuló la importación de automóviles y refrigeradores.

Al mismo tiempo, hubo una reducción drástica en las regulaciones a la inversión extranjera directa en la primera mitad de los años '90, como parte de los programas de ajuste estructural y de las áreas de libre comercio regionales por ejemplo Argentina, Brasil con el MERCOSUR. Esto llevó a una oleada de inversión extranjera directa en el comercio minorista en la mayoría de los seis países líderes (salvo Chile que tenía mucho más capital nacional en este negocio) y, luego, comenzando a fines de los años '90 e inicios de los 2000, en los restantes de la región. Esta fue una tremenda fuerza para el cambio del mercado minorista, el principal motor de los fenómenos que se analizan a continuación.

### **Rápida consolidación y transnacionalización de los supermercados**

Dos cambios cruciales se produjeron en el sector de supermercados conforme se expandían en la región en los años '90.

**Primero**, hubo una rápida consolidación, adicionalmente existen dos observaciones que rompen la tendencia:

- (i) Los países más pequeños y/o más pobres tienden a una mayor concentración del sector de supermercados;
- (ii) “Chile tiene menor concentración y la tasa de crecimiento de la consolidación es menor porque, a diferencia de la mayoría de los países de la región, las cadenas nacionales (D&S y Jumbo) predominan y han estado invirtiendo muy rápidamente, mientras que la participación de las multinacionales (Santa Isabel, propiedad de Ahold y Carrefour), en realidad han declinado gradualmente durante los últimos años”. (13:35).

**Segundo**, hubo una rápida transnacionalización. En la mayoría de los países de América Latina (nuevamente, con la sola excepción de Chile), entre un 60% a 80% de las cinco principales cadenas de supermercados son multinacionales de cobertura mundial, principalmente los tres primeros detallistas de alimentos del mundo, Royal Ahold, Carrefour (ambos con alrededor de 9000 tiendas en el mundo) y Wal-Mart (la que a partir de enero 2002 es la compañía más grande del mundo, en cualquier sector de la economía), pero también otras como Casino y Auchan (Francia). Hay una presencia relativamente más alta de empresas estadounidenses en México y de detallistas europeos en los demás lugares, pero en la mayoría de los países los tres principales comerciantes minoristas de alimentos tienen una presencia importante.

La entrada y crecimiento de las multinacionales han sido impulsados por las fusiones y adquisiciones (FyA), aunque éstas, gradualmente, van dejando paso a un desarrollo más orgánico basado en la apertura de nuevas tiendas. La primera ola de FyA se produjo a finales de los años '80 (antes de la ola de inversión extranjera directa) y principalmente se llevó a cabo mediante la compra de locales independientes y cadenas provinciales o regionales por parte de las grandes cadenas nacionales que (a menudo, para prevenir o anticiparse a las multinacionales en la ocupación de territorios de mercado, como en el

caso de Chile, Argentina, México y Brasil). Este tipo de FyA continuó en la década de 1990.

La segunda ola de FyA, de mucho mayor envergadura, comenzó hacia principios y mediados de la década de 1990; fue determinada por la decisión de las empresas de supermercados estadounidenses y europeas de invertir internacionalmente, impulsadas por la saturación de sus mercados nacionales y por el atractivo de mercados sub-explotados y con un potencial de altas ganancias. En esta segunda ola, las multinacionales compraron muchas de las grandes cadenas nacionales (ya "infladas" por sus adquisiciones de cadenas más pequeñas) y también se unieron a las cadenas nacionales para adquirir las cadenas regionales más pequeñas e independientes, en la medida en que la competencia se desbordó de las ciudades capitales hacia las provincias y cruzó las fronteras (como en el caso ya descrito de Ahold, Disco y Santa Isabel).

El caso de CARHCO ilustra el argumento anterior y apunta a la formación de cadenas regionales (inter-países). La **Fragua (la cadena dominante de Guatemala)** estableció un joint venture con Ahold en 1999. Luego, CSU (el minorista dominante en Costa Rica, que ya operaba como multinacional en Nicaragua, Honduras y El Salvador) se fusionó con La Fragua-Ahold en enero de 2002 para formar la Central American Retail Holding Company (CARHCO), con 253 tiendas y US\$1,3 mil millones en ventas en Centroamérica, un movimiento enorme en el sector minorista de esta región en menos de cuatro años.

### **Efectos Generales de los Supermercados**

Las cadenas de abastecimiento del cambio de una situación inicial con muchos minoristas pequeños, a otra dominada por unas cuantas cadenas de supermercados obligan a comprender los incentivos y las capacidades que afectan las opciones de los sistemas de adquisición de los supermercados.

Por una parte, los incentivos se derivan del hecho que los supermercados están en todas partes viviendo una fuerte competencia por ganar clientes, reduciendo sus costos,



asegurando la consistencia de un día a otro y elevando la calidad y diversidad de los productos. **Reducir costos**, a su vez, demanda la mejoría en todos los aspectos de las adquisiciones, incluidos los costos de producción y transacción. Esto se hace por medio de mejoras en los sistemas de coordinación y logística que se observan en las cadenas líderes en la mayoría de los sectores minoristas de América Latina: centros de distribución y plataformas de logística, contratos con mayoristas y productores, y estándares privados que especifican calidad, seguridad, volumen y empaque de productos.

Estos incentivos generalmente producen un aumento en la escala y volumen de adquisición, lo que a su vez conduce a la formación y consolidación de centros de distribución que adquieren productos provenientes de amplias áreas geográficas, manejan volúmenes más grandes, sirven a un mayor número de tiendas y trabajan con proveedores cuya escala, capital y capacidad gerencial y organizacional son suficientes para satisfacer los requerimientos del sistema de adquisición.

En general, los requisitos anteriores se traducen en fuertes inversiones de capital y en nuevas prácticas de gestión de los proveedores, en comparación con el sistema tradicional. Estas innovaciones son caras, pero en general se perciben como convenientes si el proveedor puede ingresar a la lista de abastecedores de un supermercado. La escala de las cadenas de supermercados más grandes, les da la capacidad de perseguir los objetivos anteriormente descritos, ya que tienen el poder de negociación, la capacidad financiera para hacer inversiones en logística y la presencia geográfica requerida.

#### 1.4 Principales leyes fiscales, penales, laborales y mercantiles que afectan a este tipo de empresas.

A continuación el listado de las que en función al tema tratado consideramos son de más relevancia:

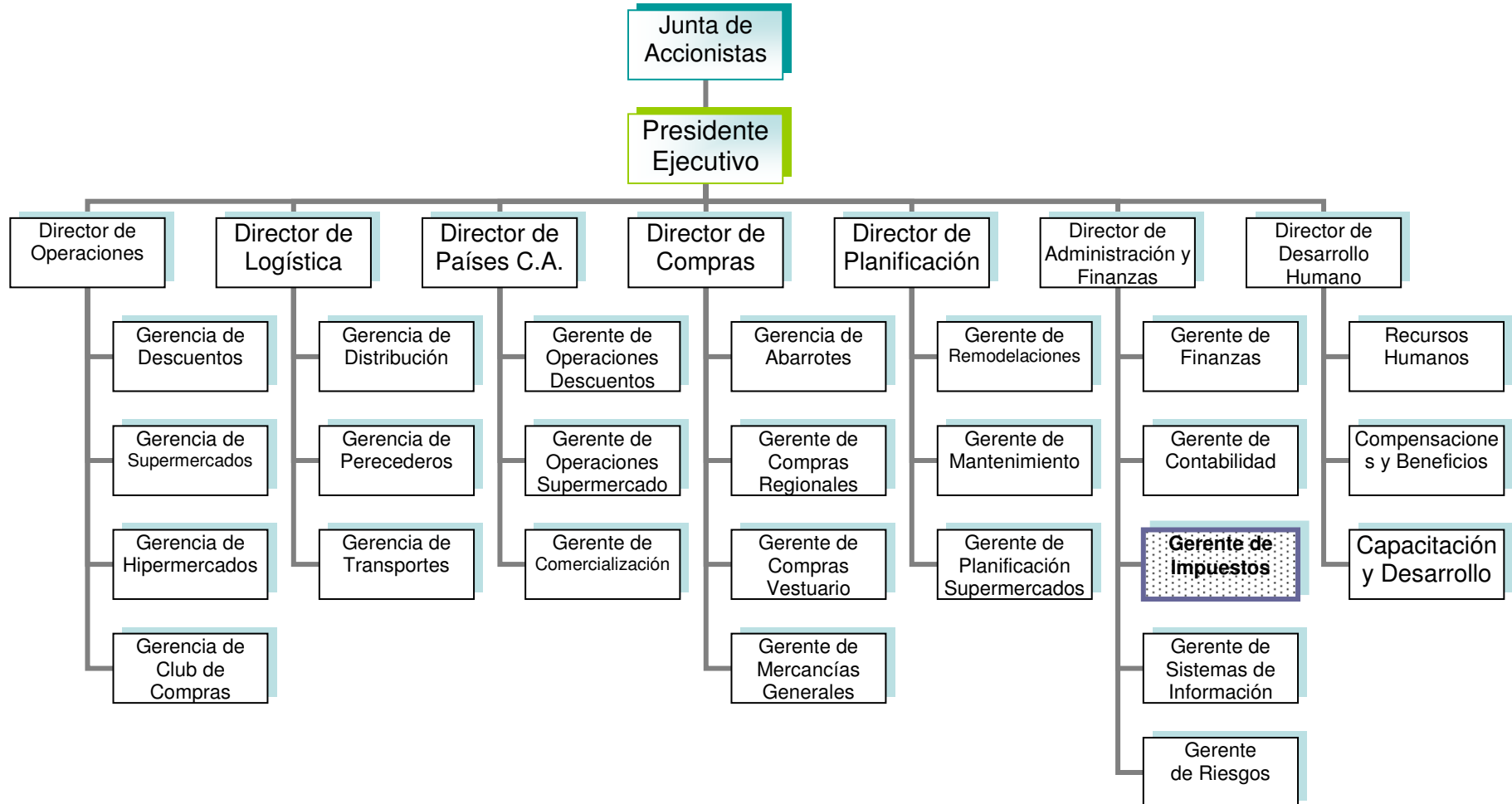
- Constitución Política de la República de Guatemala

- Ley del Impuesto sobre la Renta (Decreto 26-92), y sus reformas Decretos (61-92), (61-94), (26-95), (36-97), (117-97), (44-2000), (80-2000), (33-2001), (18-04), y (77-2005).
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto 27-92) y sus reformas Decretos (29-94), (60-94), (142-96), (39-99), (44-2000), (80-2000), (32-2001), (62-2001), (88,2002), (16-2003) y (20-2006).
- Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (Decreto 19-04)
- Ley del Impuesto de Timbre y Papel Sellado Especial para Protocolos (Decreto 37-92) y sus reformas Decretos (70-94), decreto (44-2000), decreto (80-2000) y decreto (34-2002).
- Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros (Decreto 26-95) y su reforma decreto (44-2000).
- Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles (Decreto 15-98) y su reforma Decreto (59-2005).
- Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos, Terrestres, Marítimos y Aéreos. (Decreto 70-94) y sus reformas Decretos (40-95), (16-96), (39-99), (44-2000), y (33-2001).
- Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (Decreto 1-98)
- Ley del Organismo Judicial (Decreto 2-89) y su reforma Decreto (48-99)
- Código de Comercio (Decreto 2-70) y sus reformas Decreto (8-98), (40-99), (10-2003), (33-2003), (72-2005).

- Código Tributario (Decreto 6-91) y sus reformas Decretos (47-91), (67-94), (58-96), (117-97), (29-2001), (23-2002), (03-04), (20-2006).
- Código Penal (Decreto 17-73) y sus reformas Decretos (20-96), (33-96), (81-96), (21-97), (30-97), (38,200), (28-2001), (27-2002), (14-2005), (72-2005).
- Código de Trabajo (Decreto 1441) y sus reformas Decretos (64-92), (4-97), (35-98), (13-2001).
- Código Civil (Decreto 106) y sus reformas Decretos (72-84), (114-97), (27-99), (80-98), (33,2000)
- Ley de Libre Negociación de Divisas (Decreto 94-2000)

En el capítulo siguiente se analiza con más detalle este tipo de leyes que afecta directamente a estas empresas, como por ejemplo el Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, etc.

1.5 Ejemplo de modelo de la organización de un Supermercado de gran cobertura (sugerido).



## **Actividades que Realiza**

A continuación se expone de manera muy general las actividades de las áreas o departamentos indicados en el organigrama anterior.

### **Operaciones**

Planear, implementar y coordinar los planes y actividades para el buen funcionamiento del Supermercado con el fin de prestar una óptima atención a la comunidad en general, planear actividades para impulsar ventas, realización de los inventarios, realizar todas las demás funciones inherentes a la naturaleza.

Adicionalmente verificar los descuentos otorgados en los diferentes conceptos de tienda.

### **Logística**

Uno de los principales actores en los supermercados es el departamento de logística, el cual consiste en el proceso de planificar, llevar a la práctica y controlar el movimiento y almacenamiento de forma eficaz de los productos terminados y la información con ellos relacionada.

Este departamento se le puede estructurar tan grande o pequeño como lo defina la administración o como el mismo departamento quiera ser.

Las fronteras ínter departamentales están definidas por las capacidades de sus integrantes. Las capacidades de los integrantes de los departamentos se traducen en soluciones para un mayor número de problemas y/o en el desarrollo de nuevos métodos de trabajo. Por consiguiente este departamento se vuelve eficiente y eficaz. Esta eficiencia/eficacia permite a la dirección asignar más tareas a este departamento y, por lo tanto, darle mayor importancia y participación en la estructura de la empresa. Este departamento genera valor agregado y ventajas competitivas por lo que pasa de ser un departamento *operativo* a un departamento *estratégico*

**Control de Países**

Planear, implementar y controlar los planes y actividades de las compañías afiliadas, suministrando para ello los informes de administración y gestión por cada una de las entidades afiliadas, con la finalidad de tomar las mejores decisiones respecto al cumplimiento de metas, así como las estrategias a seguir.

**Compras**

En este departamento se planea, organiza y coordina las actividades relacionadas a la negociación de los contratos de compra, se entiende con los abastecedores y exige que la mercadería adquirida satisfaga los requisitos de calidad y costo de la empresa.

Adicionalmente dirige y coordina las actividades relacionadas con el área de compras ya que se contacta y entrevista a proveedores locales y extranjeros para el suministro de toda la mercancía. Revisar las diferentes cotizaciones y selecciona las más favorables a los intereses de la empresa. Realiza los trámites de compra de los suministros y activos que requiere la empresa, aunque ésta función en muchas ocasiones es realizada por la división de activos fijos del supermercado pero ello dependerá de cada organización.

**Planificación**

En este departamento básicamente se planifica, organiza y coordina las actividades de investigación y desarrollo de la empresa a fin de mantener un crecimiento sostenido de la organización mediante nuevas oportunidades de negocio. Crea nuevos procedimientos, servicios o productos. Vela por el buen mantenimiento de los recursos de la empresa.

**Administración y Finanzas.**

Su principal función es dirigir, coordinar y orientar la acción administrativa de la empresa o grupo de empresas. Además de presentar a consideración del Consejo Directivo o Junta Directiva los programas de inversión, organización de servicios, los proyectos de planes de personal y los informes trimestrales de Gestión y Resultados de la situación financiera del grupo de empresas.

**Desarrollo Humano**

Planificar, organizar y coordinar a nivel regional o corporativo las actividades relacionadas con el personal y las relaciones laborales de la organización. Elabora políticas de contratación, formación profesional, salarios, seguridad, bienestar y servicios sociales y de otros asuntos que afecten al personal. Podría tener a su cargo los gerentes de recursos humanos de cada país o región sobre la que tiene responsabilidad.

## CAPITULO II

### PRINCIPALES OBLIGACIONES TRIBUTARIAS QUE DEBE CUMPLIR UNA EMPRESA DEDICADA A LA VENTAS AL DETALLE

#### 2.1 Origen del tributo

El origen de los tributos se remonta a principios del siglo XIII derivado de la ambición de los reyes y nobles que, con el objeto de incrementar sus riquezas y patrimonio, se mantenían en constantes guerras con sus vecinos, como en algunos casos las guerras se prolongaban demasiado tiempo, las finanzas del rey eran disminuidas por lo que se hizo necesario la petición y colaboración de los nobles para el sostenimiento del reino y sus ejércitos. Al no alcanzar dicha colaboración voluntaria se impone la contribución obligatoria para el súbdito, la cual posteriormente se agrega a los soldados vencidos en la guerra y se crean impuestos que deben ser pagados por estos. (12:49)

Un ejemplo clásico se da en la conquista de Roma por los germanos, quienes conservan lo conquistado y se dedican a repartir la tierra, la cual es distribuida en una mínima porción, entre los clanes y familias, y la mayor parte entre los jefes militares. Estos últimos la entregan a perpetuidad a sus guerreros a cambio de un **tributo** en especie, privándolos del derecho a venderles o cederles la tierra.

Es importante indicar que en el sistema impositivo romano se ideó casi todas las formas de impuestos que hoy conocemos, como lo son impuestos sobre propiedad, producción, consumo, etc.

Las grandes extensiones dadas como recompensa a los más importantes jefes militares que continuaban sujetos al poder supremo del rey, toman el nombre de feudos, denominación que tiene su origen en la antigua lengua tudesca, donde la voz “od” que significa bienes raíces precedida de “fee”, recompensa, forma la palabra “feod”, feudo, que según su etimología quiere decir bienes raíces concedidos como recompensa.



Por las manifestaciones llevadas a cabo en Europa sobre la recaudación de tributos y la creación de los feudos, en nuestro país se empiezan a implementar los modelos de exigencias y esclavitud. De ahí que en el siglo XVII – XVIII, con el régimen de trabajo forzado llamado “Repartimiento de Indios” se empiezan a aplicar las medidas europeas de recaudación. Con la implementación de repartimiento de indios, los maseguals (trabajador que creaba la producción) entregaban al cacique (nobleza intermedia) el tributo, que era la renta pagada en especie al gran propietario feudal, el rey.

La explotación del indio fue uno de los mecanismos más eficaces para obtener riquezas, el de mayor importancia ya que no existían metales preciosos, sino que mano de obra, fuerza de trabajo lo que generaba el tributo, el cual, como ya se dijo, se pagaba en especies, era libre y no estaba reglamentado. Posteriormente se establece “El mandamiento”, por el cual se introduce el elemento salario como compensación del trabajo ejecutado y se reglamenta la tributación que consistía en el pago de 2 pesos de renta sobre la tierra y lo pagaban quienes tenían 18 a 50 años de edad.

Con el fin de darle mayores ingresos a la corona española, se crean las alcabalas (recargo que se hacía por la compra venta de mercancías) la sisa (impuestos de emergencia) así como el diezmo (impuesto para la iglesia). Con la implementación del sistema capitalista en Europa, se crea el impuesto, el cual es producto de una legislación y pagado actualmente sin distinción por todas las capas sociales del país.

En resumen, podemos indicar que a través de la historia los impuestos surgen, primero como una contribución para el sostenimiento del Estado, atendiendo a que éste preste los servicios de orden, justicia y defensa de soberanía, sin embargo a medida en que el Estado aumenta sus funciones, así aumentará la obligación de pagar los impuestos por parte de los ciudadanos no importando las clases sociales.

## **2.2 Principios de la tributación**

Al hablar de principios de tributación, deberá entenderse como las guías que debe tener un Estado o gobierno para imponer o establecer una nueva carga impositiva a sus

ciudadanos, esto con el objeto que dicha carga impositiva este adecuada a las condiciones, económicas, políticas y sociales de un país.

Por lo anteriormente indicado, los impuestos deberán ser creados o modificados de acuerdo a los siguientes principios:

### 2.2.1 Equidad

La característica que debe tener un tributo es la de ser justo. Si la comunidad que ha de pagar el tributo tiene la conciencia de que este es equitativo y justo, estará en mejor disposición de pagarlo; “cuando una comunidad cree que un tributo es injusto fácilmente comete evasión o elusión del impuesto; inclusive la historia ha demostrado que un sistema tributario injusto en su totalidad puede llevar hacia una revolución social”. (2:17)

La Constitución de la República contempla este principio en el artículo 239 el cual establece textualmente lo siguiente “**Principio de legalidad.** Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la **equidad** y justicia tributaria,...”

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

El principio de equidad tributaria, puede ser dividido en dos clases, una horizontal y otra vertical; cuando hablamos de equidad tributaria horizontal nos referimos al principio en que dos personas en las mismas condiciones económicas personales deben pagar el mismo monto por un impuesto determinado.

Por equidad vertical se entiende cuando una persona con más recursos económicos posee debe pagar más que otra de menores recursos. Para indicar cuál de las dos clases de equidad es la más correcta podríamos indicar que es la equidad vertical ya que se basa en el principio que quien tiene mas recursos debe pagar mayores impuestos.

### **2.2.2. Certeza**

El principio de certeza es muy importante, tanto para el contribuyente como para los funcionarios públicos que tienen a su cargo la vigilancia de la obligación tributaria y su respectivo control.

Tener certeza es tener claro conocimiento y en materia tributaria, el contribuyente debe tener claros todos los aspectos con ella relacionados para poder cumplir la obligación.

En el aspecto fundamental, la existencia de los tributos parte de un mandato constitucional: Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

La misma norma impone los deberes de la persona y del ciudadano, contribuir al financiamiento de los gastos de inversiones del Estado dentro del concepto de justicia y equidad"

Como puede apreciarse, hay certeza de la existencia de la obligación de pagar los impuestos para que el Estado pueda hacer los gastos e inversiones. Pero esa obligación requiere ser precisada para que se pueda cumplir.

¿Quiénes deben pagar el impuesto?; ¿porqué concepto debe hacerse el pago y sobre cuáles montos o bases?; ¿cuánto se debe pagar?

Tales precisiones las da también la Constitución en su Artículo 338 al ordenarle al legislador; "... La Ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente

los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.(...)"

Allí están contenidos los elementos esenciales de la obligación tributaria, pues con uno solo que falte no se puede cumplir la obligación.

Sujeto del Impuesto: Activo, el Estado en sus niveles nacional, departamental y municipal;

Pasivo; Los contribuyentes obligados a pagar el tributo.

Hechos gravados: La norma deberá ser clara al indicar cuáles serán los hechos que estarán gravados con el impuesto;

Bases: Es decir, sobre qué montos se va a liquidar el impuesto;

Tarifas: En qué medida deberá tributar el contribuyente. Tales tarifas se expresan en porcentajes que aplicados como factor a las bases, dan como resultado el valor del impuesto.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que no fijen directamente los elementos mencionados, serán susceptibles de no surtir su efecto, por falta de certeza.

### **2.2.3. Neutralidad**

El tercer punto para juzgar la justicia tributaria de un impuesto es la neutralidad, es decir el grado en que un tributo evita el funcionamiento del mecanismo de mercado. En una economía de mercado las decisiones de comprar y cuanto comprar deben tomarse comparando costos y beneficios. Cualquier impuesto que afecte una actividad económica encarecerá su producto, desestimulando su consumo o desviando recursos innecesarios para comprarlos.

Un impuesto general sobre las ventas, por ejemplo, es preferible, por razones de neutralidad a un impuesto específico sobre un solo artículo. Cuando se grava un impuesto en general al menos todos los artículos se encarecen, por lo que no existe ninguna razón para una reasignación irracional de las compras. La alteración de opciones provocadas por el proceso de la tributación se conoce con el nombre de exceso de carga impositiva tributaria.

Es importante indicar que la violación de la neutralidad puede ser una estrategia del Estado para reducir el consumo de un artículo, por ejemplo podríamos mencionar aquellos los cuales son perjudiciales a la salud, innecesarios para el desarrollo de la sociedad.

### **2.3 Efectos de la tributación**

Al hablar de efectos tributarios tenemos que tomar en cuenta, la forma de establecerla, la fijación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, los cuales indudablemente tendrán un efecto económico y social, ya que afecta las distintas clases sociales y provoca distintas reacciones, como la oposición pacífica y por medios democráticos hasta la generación de violencia o paros productivos totales, estas respuestas se conocen como efecto económico de la tributación, que doctrinalmente ha sido estudiada para determinar quien soporta en ultima instancia la carga tributaria en una sociedad.

Por ejemplo, se cree que un impuesto al consumo es pagado por el consumidor final de producto, sin embargo, ¿cómo podemos estar seguros que el impuesto no está incluido dos veces en el precio del producto? En materia de impuestos hay muchas cosas que no se pueden apreciar a simple vista, entre estas la incidencia del impuesto, que más que una cuestión jurídica es económica, siendo imposible que los organismos legislativos puedan intervenir entre la oferta y la demanda.

En cuanto a la traslación del impuesto los tratadistas distinguen tres grados o aspectos en el proceso de traslación. En primer lugar distinguen el impacto o incidencia, correspondiendo al primero la carga inicial y al segundo el pago definitivo del impuesto.

Adicionalmente la categoría del efecto, la describen como una consecuencia económica colateral a la incidencia, como un resultado secundario lejano de la imposición, para ser considerado como una parte del gravamen monetario de un impuesto. Así pues, el impacto de un impuesto lo recibe la persona que hace el pago al gobierno; pero si como resultado del impuesto, la persona que lo paga sube los precios, el consumidor final será quien soporte la incidencia.

Un impuesto puede ser motivo de una reducción en la cantidad de mercancías en circulación, que a su vez puede originar menos ganancias y por ende menos generación de empleos, siendo estas consecuencias colaterales, representando este fenómeno el efecto de la tributación.

Es importante indicar que otros tratadistas opinan que la incidencia debe cubrir todos los efectos distributivos de un impuesto; es decir, los cambios en la renta o el ingreso real que motiva el impuesto. Según ellos puede producir efectos en los precios, los ingresos, el bienestar económico, los incentivos y la **distribución**, reservando el término de incidencia para la última de dichas consecuencias.

Para distinguir cada teoría, un ejemplo podría ser, cuando un impuesto alto sobre un producto en particular puede producir que se deje de consumir el mismo, y por lo tanto no tenga ninguna incidencia según la primera teoría, pero indudablemente tiene un efecto sobre la distribución, dándose así la segunda definición, la incidencia.

Por lo anterior podemos concluir finalmente que la incidencia es un fenómeno que se manifiesta en los precios. Los impuestos suelen gravar a los productores y distribuidores, quienes los trasladan a los compradores afectando así a la demanda.

Cuando también se afecta la distribución de los productos y esta a su vez puede traducirse en un efecto en la inversión del capital, dándose así la traslación de los impuestos de una rama de la actividad económica a otra. Un ejemplo de ello es la incidencia de un impuesto a las importaciones (arancel) tan alta en el consumidor final, que este decide no seguir adquiriendo el producto gravado, bajando así la demanda de

ese producto y como consecuencia el empresario decide no seguir invirtiendo en esta actividad, sino en una actividad agrícola exenta del impuesto de importación, dándose así una traslación del impuesto de una rama económica a otra.

#### **2.4 El Contador Público y Auditor y su relación con los tributos**

El aspecto tributario es uno de los campos en que con mayor frecuencia se pretende ejercer una influencia en el Contador Público y Auditor, respecto a la interpretación de una determinada disposición al cumplimiento de los requisitos señalados por las leyes. En estos aspectos, el Contador Público deberá ajustarse en todo caso a lo dispuesto por las leyes y actuar siempre dentro de los lineamientos de conducta.

En ningún caso la opinión del Contador Público deberá inducir o propiciar la evasión fiscal o la simulación de actos jurídicos que tiendan a crear la imagen de convalidación a un acto ilícito o inexistente.

Las normas emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos sobre las responsabilidades del Contador Público y Auditor (CPA) en el ejercicio de su profesión en el ramo de impuestos, también cubren el grado de su responsabilidad ante sus clientes, el gobierno y la profesión misma. Esas normas requieren que el CPA se conduzca con apego a la verdad y la integridad del caso.

Por ejemplo, la regla 102 del Código de Conducta Profesional del Instituto indica:

“En la prestación de cualquier servicio profesional, el CPA deberá mantener su objetividad e integridad, no tener ninguna clase de conflictos de intereses y abstenerse de divulgar a sabiendas de hechos erróneos o subordinar su propio juicio profesional al de otros”. (14:8,102)

Las normas también exigen que el CPA mantenga altas normas de capacidad técnica e integridad en su trato con sus clientes y el público en general, en todas las fases de sus actividades profesionales, incluyendo la asesoría fiscal.

En el caso específico de impuestos, el CPA debe cumplir con ciertas normas, tales como:

- a. Abstenerse de recomendar a su cliente que adopte una posición con respecto al tratamiento fiscal de algún asunto, salvo que esté lealmente convencido de que existe una posibilidad real de que dicha posición puede ser defendida por sus propios méritos en el campo fiscal administrativo o judicial.
- b. Abstenerse de aprobar una declaración de impuestos que implique una posición que el CPA no podría recomendar conforme la norma anterior.
- c. Asesora a su cliente respecto a las posibles consecuencias penales de la posición recomendada y la oportunidad de evitarlas mediante una adecuada divulgación de los hechos del caso.
- d. Abstenerse de recomendar una posición que explote a favor de su cliente el proceso de selección seguido por las autoridades fiscales para sus auditorías.
- e. En el caso que, según su leal saber y entender, exista más de una posición que cumpla con las normas anteriores, la asesoría el CPA deberá incluir comentarios sobre la posibilidad de que cada una de dichas posiciones pudiera hacer que las declaraciones de su cliente fueran examinadas por las autoridades fiscales y si la posición adoptada podría ser defendida con éxito si se diera el caso de hacerlo.

## 2.5 Obligaciones Fiscales

### **2.5.1 De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta**

La Ley del Impuesto sobre la Renta siempre ha sido una de las principales leyes tributarias del país, que, además de la obligación principal de pagar el Impuesto sobre la



Renta por las utilidades que obtienen las personas naturales o jurídicas, impone otro sin número de obligaciones principales, accesorias de las cuales describimos las más importantes a continuación:

### **Libros y Registros:**

El artículo 46 de la ley, indica que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, deben llevar libros, registros, estados financieros y comprobantes numerados. Tales contribuyentes también podrán llevar su contabilidad por procedimientos mecanizados o computarizados; siempre que garanticen la certeza legal y cronológica de las operaciones y permitan su análisis y fiscalización.

Los contribuyentes que no estén obligados por la ley a llevar contabilidad completa, excepto cuando trabajen en relación de dependencia, deberán llevar como mínimo un libro de registro diario de ingresos y egresos de caja, y un libro de inventarios, en el que deben anotar sus bienes y deudas existentes al comienzo y al cierre de cada período de imposición. Se exceptúan de esta disposición, quienes ejercen profesiones liberales.

Para efectos tributarios, deberán conservarse los libros, registros y comprobantes que sustenten las operaciones de periodos no prescritos. Según el artículo 47 del Código Tributario, decreto 6-91, la prescripción se consuma en el plazo de cuatro años, el cual se amplía a ocho años si el contribuyente o responsable no se encuentra inscrito ante la administración tributaria.

### **Presentación de declaración jurada del Impuesto sobre la Renta**

Todos los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa deberán presentar ante la administración tributaria, dentro de los primeros tres meses del año calendario, una declaración jurada de la renta obtenida durante el año anterior. Esta declaración deberá presentarse bajo juramento de decir verdad, aún cuando se trate de personas cuyas rentas estén parcial o totalmente exentas, o cuando, excepcionalmente, no hayan desarrollado actividades durante el período de liquidación definitiva anual.

La declaración jurada y sus anexos deben ser firmados por el contribuyente, por su apoderado, por su representante legal o por los demás responsables que establecen esta ley y el Código Tributario.

A dicha declaración se acompañarán las constancias de retención y los recibos de pago del impuesto que corresponda, salvo cuando se presenten por medios electrónicos, en cuyo caso los conservarán en su poder a disposición de la administración tributaria.

### **Regímenes del Impuesto sobre la Renta**

#### **Régimen para personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes o patrimonios afectos**

El artículo 44 de la ley, establece que las personas individuales o jurídicas constituidas al amparo del Código de Comercio, domiciliadas en Guatemala, que desarrollen actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, deberán pagar el impuesto aplicando a su renta imponible, entendiéndose por renta imponible (la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas Art. 37 “B”) una **tarifa del cinco por ciento (5%)**.

Dicho impuesto se pagará mediante el régimen de retención definitiva o directamente a las cajas fiscales. Estas personas, entes o patrimonios deberán indicar en las facturas que emitan que pagan directamente a las cajas fiscales el cinco por ciento (5%) o que están sujetos a retención del cinco por ciento (5%).

Las personas que tengan obligación de llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio u otras leyes, y que paguen o acrediten en cuenta rentas a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, que desarrollan actividades mercantiles con inclusión de las agropecuarias, retendrán el impuesto sobre el valor de los pagos, cuando el contribuyente indique en las facturas que emite, que está sujeto a la retención del cinco por ciento (5%), en concepto de Impuesto sobre la Renta, emitiendo la constancia de retención respectiva. Las retenciones practicadas por las personas individuales o jurídicas a que se refiere este artículo, deberán enterarse a las cajas fiscales conforme lo establece el artículo 63 de la ley.

Si el contribuyente vende bienes, presta servicios o realiza su actividad mercantil con personas individuales que no lleven contabilidad, o si no se le hubiere retenido el impuesto, deberá aplicar la tarifa del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención, y pagar el impuesto directamente a la administración tributaria, en forma mensual, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquel en que emitió la factura respectiva.

**Régimen para personas individuales o jurídicas no mercantiles.**

El artículo 44 “A” establece que las personas individuales que presten servicios profesionales, servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento y los que obtengan ingresos por concepto de dietas, así como las personas jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país que presten servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento, deberán pagar el impuesto aplicando a la renta imponible, el tipo impositivo **del cinco por ciento (5%)**. Dicho impuesto se pagará mediante retención definitiva o directamente a las cajas fiscales.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo indicarán en las facturas que emitan que están sujetos a retención del cinco por ciento (5%).

Las personas que tengan obligación de llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio u otras leyes, y que paguen o acrediten en cuenta rentas a personas individuales o jurídicas no mercantiles, domiciliadas en el país, que presten los servicios indicados en el primer párrafo de este artículo, retendrán sobre el valor de los pagos o acreditamientos el cinco por ciento (5%) en concepto de Impuesto sobre la Renta, debiendo emitir la constancia de retención respectiva. Las retenciones practicadas por las personas individuales o jurídicas a que se refiere este artículo, deberán enterarse a las cajas fiscales conforme lo establece el artículo 63 de esta ley.

Cuando las personas descritas en el primer párrafo de este artículo presten servicios a personas individuales que no lleven contabilidad completa, o cuando por cualquier causa no se les hubiere retenido el impuesto, deberán aplicar la tarifa del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto

directamente a la administración tributaria, en forma mensual, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquél en que emitió la factura respectiva o percibió el ingreso, lo que ocurra primero.

Las personas individuales a las que se refiere este artículo, que opten por el régimen de pago del impuesto previsto en el artículo 72, podrán aplicar a su renta las deducciones a que se refiere el artículo 37 de esta ley y tendrán derecho al crédito a cuenta del impuesto establecido en el artículo 37 “A”.

### **Régimen opcional**

El artículo 72 de la ley establece que las personas jurídicas y las individuales, domiciliadas en Guatemala, así como los otros patrimonios afectos y entes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de la ley, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, y las personas individuales o jurídicas enumeradas en el artículo 44 “A”, podrán optar por pagar el impuesto aplicando a la renta imponible determinada conforme a los artículos 38 y 39 de esta ley, y a las ganancias de capital, **el tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%)**. En este régimen, el impuesto se determinará y pagará por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del período anual.

El período de liquidación definitiva anual principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año y deberá coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

Los contribuyentes que opten por este régimen, deberán cumplir con lo siguiente:

1. Llevar contabilidad completa en libros habilitados por la administración tributaria y autorizados por el Registro Mercantil, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46 de la ley.
2. Realizar los pagos trimestrales a que se refiere el artículo 61 de la ley.

3. Presentar la declaración anual a que se refiere el artículo 54 de la ley, calculando y pagando el impuesto.
4. Presentar, adjunto a la liquidación definitiva anual, información en detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el período fiscal, en medios magnéticos o electrónicos de uso común y en las formas que para el efecto defina la administración tributaria.
5. Consignar en las facturas que emitan por sus actividades comerciales la frase “sujeto a pagos trimestrales”.

Únicamente a los contribuyentes que opten a éste régimen, les son aplicables las disposiciones de los artículos 50, 51 y 52 de la ley, cuando corresponda.

Para optar por este régimen, los contribuyentes deberán presentar previamente un aviso a la administración tributaria, durante el primer mes de vigencia de la ley o al inscribirse como entidad nueva ante la administración tributaria. Quienes opten por este régimen podrán cambiarlo únicamente previo aviso presentado en el mes anterior al inicio del año calendario.

A continuación mencionamos otros aspectos relevantes incluidos en la ley del Impuesto sobre la Renta.

Hecho generador	Base imponible	Tipo impositivo
<b>Artículo 29. Ganancias de capital.</b>	Sobre el monto de dichas ganancias	El diez por ciento (10%) para los contribuyentes del artículo 44, y para los contribuyentes que hayan optado por el régimen establecido en el artículo 72, pagaran un (31%).

Hecho generador	Base imponible	Tipo impositivo
<b>Artículo 31. Rentas presuntas por intereses y por facturas especiales.</b>	En las facturas especiales que se emitan de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado se presume, salvo prueba en contrario, la existencia de una renta imponible del diez por ciento (10%) del importe bruto de cada factura especial, si se trata de ventas de bienes; y del veinte por ciento (20%), si la factura especial se emite por la prestación de servicios.	Tarifa del 31%. Remite al artículo 72., de acuerdo a la última reforma al Impuesto sobre la Renta.
<b>Artículo 33. Empresas de transporte no domiciliadas en Guatemala.</b>	Las personas individuales o jurídicas no domiciliadas en Guatemala, que presten servicios de transporte.	El cinco por ciento (5%) del importe bruto de los fletes de carga y pasajes de fuente guatemalteca.
<b>Artículo 34. Seguros, reaseguros y reafianzamientos.</b>	<b>Artículo 34.</b> En el caso de las empresas domiciliadas en el exterior que obtengan ingresos por concepto de primas de seguros, reaseguros, retrocesiones, y reafianzamientos, se trate de todos o de cualesquiera de los conceptos mencionados, la renta imponible equivale al diez por ciento (10%) de los respectivos ingresos brutos de tales conceptos.	La tarifa establecida es del 31%.
<b>Artículo 35. Películas cinematográficas y similares.</b>	<b>Artículo 35.</b> Constituye renta imponible el treinta por ciento (30%) de los importes brutos que se obtenga de películas cinematográficas, para televisión, "vídeo - tape", radionovelas, discos fonográficos, cintas magnetofónicas, "cassettes", tiras de historietas, fotonovelas, y cualquier otro	La tarifa establecida es del 31%.

Hecho generador	Base imponible	Tipo impositivo
	<p>medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos; que se exhiban, transmitan o difundan en la república, cualquiera que sea la forma de la retribución. (Dto 77-05)</p>	
<p><b>Artículo 36. Noticias internacionales.</b></p>	<p><b>Artículo 36.</b> Se presume de derecho una renta imponible igual al treinta por ciento (30%) de los ingresos brutos que obtienen las empresas domiciliadas en el exterior, que suministran noticias internacionales a empresas usuarias en el país, cualquiera que sea la forma de retribución. (Dto 77-05)</p>	<p>La tarifa establecida es del 31%.</p>
<p><b>Artículo 43. Personas individuales que se desempeñan en relación de dependencia.</b></p>	<p>Las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia.</p>	<p>Este impuesto se calcula por escalas en función al ingreso de cada empleado, la tarifa más baja es del 15% y la tarifa mas alta es del 31%. En caso que el empleado tenga un periodo menor de un año el impuesto se calculara proyectando la renta imponible a un año y luego se multiplica por el tiempo laboral efectivo. El cual no será mayor al 31%.</p>
<p><b>Artículo 45. Personas no domiciliadas.</b></p>	<p>El impuesto a cargo de personas individuales o jurídicas no domiciliadas en Guatemala, se calcula aplicando a las rentas de fuente guatemalteca, percibidas o acreditadas en cuenta, los porcentajes que se establecen en los incisos siguientes;</p>	<p>El diez por ciento (10%) sobre pagos o acreditamientos en cuenta por concepto de intereses: pagos o acreditamientos en cuenta por concepto de dividendos, participaciones de utilidades, ganancias y otros beneficios pagados o acreditados por sociedades o establecimientos domiciliados en el país; pagos o acreditamientos en cuenta por concepto de dietas,</p>

Hecho generador	Base imponible	Tipo impositivo
<p><b>Artículo 45. Personas no domiciliadas.</b></p>	<p>Sobre los pagos o acreditamientos en cuenta por concepto de honorarios; regalías, y otras retribuciones, por el uso de patentes y marcas de fábrica; así como por el asesoramiento científico, económico, técnico o financiero, pagado a empresas o personas jurídicas; y,</p>	<p>comisiones, bonificaciones y otras prestaciones afectas al impuesto, incluyendo sueldos y salarios; y las rentas pagadas a deportistas y a artistas de teatro, televisión y otros espectáculos.</p> <p>El treinta y uno por ciento (31%)</p>
<p><b>Artículo 62. Rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares.</b></p>	<p>Las personas que perciban y las que paguen rentas en concepto de premios de loterías, rifas, sorteos, bingos, o por eventos similares</p>	<p>Deberán efectuar un pago igual al diez por ciento (10%) sobre el importe neto de los premios percibidos en efectivo, con carácter de pago definitivo del impuesto.</p>



### 2.5.2 De acuerdo con la Ley del impuesto al valor agregado.

A continuación mostramos los principales hechos generadores del impuesto al valor agregado (IVA).

Hecho generador	Base imponible	Tipo impositivo
<p><b>Artículo 3. Del hecho generador.</b> El impuesto es generado por:</p> <p>1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.</p>	<p><b>Artículo 11. En las ventas.</b> El precio de la operación menos los descuentos más los reajustes y recargos, financieros, valor de envases y embalajes y cualquier otra suma cargada a los contribuyentes.</p>	<p><b>Artículo 10. Tarifa única.</b> Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.</p>
<p>2) La prestación de servicios en el territorio nacional.</p>	<p><b>Artículo 12. En la prestación de servicios.</b> La base imponible será el precio de servicios menos descuentos más cualquier suma cargada en la factura</p>	
<p>3) Las importaciones.</p>	<p><b>Artículo 13. En otros casos.</b> En los siguientes casos se entenderá por base imponible.</p> <p>1) En las importaciones, sobre el Valor CIF más DAI más recargos.</p>	
<p>4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.</p>	<p>2) En el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, sobre el Valor de la Renta.</p>	

Hecho generador	Base imponible	Tipo impositivo
<p>5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización del pro indiviso.</p> <p>6) Los retiros de bienes</p>	<p>3) En las adjudicaciones a que se refiere el Artículo 3 numeral 5), sobre el Valor de la Adjudicación.</p>	<p><b>Artículo 10. Tarifa única.</b> Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.</p>
<p>muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.</p>	<p>En los retiros de bienes muebles previstos en el Artículo 3, numeral 6): El precio de adquisición o el costo de fabricación de los bienes muebles. De igual manera se determinará para los faltantes de inventarios y donaciones a que se refiere el Artículo 3 numerales 7 y 9, respectivamente.</p>	
<p>7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas</p>		

Hecho generador	Base imponible	Tipo impositivo
<p>en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.</p>		
<p>8) La venta o permuta de bienes inmuebles.</p> <p>9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.</p> <p>10) La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal del artículo 7 de esta ley.* (decreto 20-2006)</p> <p>En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes.</p>	<p><b>ARTÍCULO 56. Base del Impuesto.</b> La base del impuesto la constituye el precio de la enajenación consignado en la factura o escritura pública respectiva. En los contratos de enajenación de bienes inmuebles, cuando en la escritura pública respectiva se consignen valores menores de los que constan en la matrícula fiscal, el impuesto se determinará sobre el valor de ésta.</p>	<p>Enajenación de vehículos usados.</p> <p><b>ARTÍCULO 55. Tarifas.</b> En los casos de enajenación de bienes inmuebles, de vehículos automotores terrestres nuevos y de toda clase de vehículos marítimos y aéreos, la tarifa del impuesto será la establecida en el Artículo 10 de esta ley. <b>(12%)</b></p> <p>En los casos de venta, permuta o donación entre vivos de vehículos automotores terrestres usados, a excepción de motocicletas, el impuesto se aplicará conforme al modelo anual y los años de uso del vehículo, según la escala prevista por la ley.</p>

### 2.5.3 De acuerdo al Código Tributario

El artículo 71 del Código Tributario establece como infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.

4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establecen expresamente en el Código y en las leyes tributarias específicas.

**1. Pago extemporáneo de las retenciones.**

El Artículo 91 establece que quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes del impuesto no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido los impuestos percibidos o retenidos serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido.

Si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%)

**2. La mora.**

Conforme el artículo 92 se incurre en mora cuando “el contribuyente paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.”

**3. La omisión del pago de tributos.**

Según el artículo 88 la omisión de pagos de tributos es la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del obligado, detectada por la Administración Tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito.

La sanción en este caso es de una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora. Si una vez

presentada su declaración el contribuyente o responsable rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, la sanción se reduce al veinticinco por ciento (25%) del importe del tributo omitido. Esta sanción, en su caso, se aplica sin perjuicio de los intereses resarcitorios que correspondan, conforme lo dispuesto en el Código.

#### **4. Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.**

Según el artículo 93 la resistencia a la acción fiscalizadora implica cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

También constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida a la Administración Tributaria el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la administración tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias.

Se consideran acciones de resistencia:

1. Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la administración tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.
2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se

relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.

3. Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos.
4. No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos. (**Artículo 27 decreto 20-2006**)

La sanción por la resistencia a la acción fiscalizadora es una multa igual al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.

Si para el cumplimiento de lo requerido por la administración tributaria, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal.

#### **5. Incumplimiento de las obligaciones formales.**

El artículo 94 del código define como infracciones a los deberes formales, todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de aquellos, conforme lo previsto en el Código y en otras leyes tributarias, las cuales son sancionadas conforme se resume a continuación:

1. Multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso hasta un máximo de un mil quetzales (Q.1,000.00), por omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del

nombramiento o cambio de contador. En ningún caso la sanción máxima excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.

2. Multa de cien quetzales (Q.100.00) hasta un máximo de un mil quetzales (Q.1,000.00) mensuales por omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT-, o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones de tributos, en documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la administración tributaria. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.
3. Multa del cien por ciento (100%) del impuesto omitido por adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente.
4. Multa de cinco mil quetzales (Q 5,000.00) cada vez que se fiscalice al contribuyente y se establezca no tener los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas o no llevar al día dichos libros y registros. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, si ello fuere necesario, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.

Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso. (Artículo 28 decreto 20-2006)

5. Multa de un mil quetzales (Q.1,000.00) cada vez que se fiscalice al contribuyente y se establezca la infracción por llevar o mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obligan el Código de Comercio y las respectivas leyes tributarias específicas.

6. Multa de dos mil quetzales (Q.2,000.00) cada vez que se establezca la infracción por ofertar los bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente, cuando así lo establezca la Ley tributaria específica.
7. Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere en el caso de omitir la percepción o retención de tributos, de acuerdo con las normas establecidas en el Código y en las leyes específicas de cada impuesto.
8. Multa de cien quetzales (Q.100.00) hasta un máximo de cinco mil quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual por emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no cumplan los requisitos según la ley específica.
9. Multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso en la presentación de las declaraciones después del plazo establecido en la Ley tributaria específica, hasta un máximo de seiscientos quetzales (Q.600.00) cuando la declaración deba presentarse en forma semanal o mensual; de mil quinientos quetzales (Q.1,500.00) cuando la declaración deba ser presentada en forma trimestral; y de tres mil quetzales (Q.3,000.00) cuando deba ser presentada en forma anual.

Si el contribuyente presenta las declaraciones antes de ser notificado del requerimiento para su presentación, la sanción correspondiente se rebajará al veinticinco por ciento (25%).

10. Multa de un mil quetzales (Q. 1000.00) por cada vez que sea citado y no concurriere a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del artículo 112 del código.
11. Multa equivalente al cincuenta por ciento (50 %) del impuesto omitido determinado conforme la tarifa fija específica que establece la ley del impuesto al valor agregado por dar aviso después del plazo que indica la ley específica, al Registro



correspondiente, del traspaso de vehículos usados, por cambio de propietario. En este caso el obligado a dar el aviso correspondiente es el comprador del vehículo.

- 12 Multa de quinientos quetzales (Q. 500.00) por dar aviso después del plazo que establece la ley del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el Registro correspondiente.

La sanción se reducirá en cincuenta por ciento (50%), si el aviso se presenta dentro del mes calendario inmediato siguiente, a la fecha en que correspondía su presentación.

- 13 Multa de cinco mil quetzales (Q 5,000.00) la primera vez, diez mil (Q 10,000.00) la segunda vez; por la no presentación ante la administración Tributaria de los informes establecidos en la leyes tributarias y en caso de incumplir mas de dos veces se aplicara la multa por (Q 10,000.00) mas el uno por ciento (1%) de los ingresos obtenidos por el contribuyente, durante el ultimo mes en el cual declaró ingresos. Dicha sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación. **(artículo 28 decreto 20-2006)**

- 14 Multa de diez mil quetzales (Q 10,000.00) por realizar actividades para las cuales las normas tributarias, hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria. **(artículo 28 decreto 20-2006)**

**6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.**

**Infracciones sancionadas con cierre temporal del negocio.**

El artículo 85 del código define, como infracciones sancionadas con cierre temporal cuando se incurra en la comisión de las infracciones siguientes:

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

**2.5.4 De acuerdo a otras leyes**

A continuación se indican los principales hechos generadores de impuestos conforme otras leyes tributarias:

**Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.  
(Decreto 19-04)**

Hecho generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
<p><b>Artículo 3. Hecho generador.</b> El impuesto se genera por la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el artículo 1 de esta ley.</p>	<p><b>Artículo 7. Base imponible.</b> La base imponible de este impuesto la constituye, la que sea mayor entre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) La cuarta parte del monto del activo neto; o,</li> <li>b) La cuarta parte de los ingresos brutos.</li> </ul>	<p><b>Artículo 8. Tipo impositivo.</b> El tipo impositivo será el siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Del uno de julio al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, dos punto cinco por ciento (2.5%).</li> <li>b) del uno de enero de dos mil cinco al treinta de junio de dos mil seis, uno punto veinticinco por ciento (1.25%).</li> <li>c) del uno de julio de dos mil seis al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, uno por ciento (1%).</li> </ul>

**Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros (Decreto 26-95)**

Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
<p><b>ARTÍCULO 2. Del Hecho Generador.</b> El impuesto se genera en el momento del pago o acreditamiento de intereses a que se refiere el artículo anterior.</p>	<p><b>ARTÍCULO 4. De la Base Imponible.</b> La base imponible la constituye la totalidad de los ingresos por concepto de intereses, a que se refiere el artículo 1 de esta ley.</p>	<p><b>ARTÍCULO 7. Del Tipo Impositivo.</b> El tipo impositivo es del diez por ciento (10%).</p>

**Código Penal (Decreto 17-73)**

Artículo 358 A.

Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.

Artículo 358 B.

Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

1. Quien utilice mercancías, objeto o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.
3. Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.
4. Quien utilice en forma indebida, destruya o adultere sellos, timbres, precintos y otros medios de control tributario.
5. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.

6. Quien hiciere 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.
7. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
8. Quien falsifique las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.
9. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.
10. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

### **Apropiación Indevida de Tributos**

Artículo 358 C.

Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención en beneficio propio, de una empresa o de terceros, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento para enterarlos.

El responsable será sancionado con prisión de uno a cuatro años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.

**Artículo 358 D.**

Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable será sancionado con prisión de uno a tres años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

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

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.

## CAPITULO III

### DEPARTAMENTO DE IMPUESTOS

#### 3.1 Necesidad de su creación

Se considera importante que previo a la implementación del departamento de impuestos, sean tomados en cuenta por parte de la administración de la empresa ciertos aspectos como:

1. La realización de un diagnostico fiscal y
2. Análisis costos - beneficio

#### **1. Diagnóstico Fiscal:**

Se puede definir como diagnóstico fiscal, el análisis y la evaluación de la mejor forma de cálculo de los diferentes impuestos a que la empresa está afecta durante un período fiscal determinado de acuerdo con los diferentes regímenes y bases tributarias establecidas en la legislación guatemalteca.

El diagnóstico fiscal deberá ser realizado por una persona idónea para realizar éste estudio, como un estudiante de la carrera de Contador Publico y Auditor o por una firma de Contadores Públicos y Auditores de reconocido prestigio y con conocimientos amplios en este tipo de empresas.

Los objetivos que perseguirá el diagnóstico fiscal se indican a continuación:

- a) Formar una opinión sobre el adecuado cálculo de los diferentes impuestos que aparecen en el Balance de Situación, así como la verificación que los mismos hayan sido pagados en los plazos y fechas establecidas.
- b) Informar a la administración sobre la suficiencia o insuficiencia de los procedimientos y prácticas seguidas respecto al cumplimiento de las leyes y disposiciones de las diferentes jurisdicciones fiscales, así como informar sobre las áreas en las que se pueden utilizar beneficios o escudos fiscales.

El diagnóstico fiscal abarca:

- I. La evaluación del personal quien realiza y prepara los cálculos de los impuestos.
- II. La revisión de las cuentas contables.
- III. La verificación de los aspectos formales fiscales de la empresa y
- IV. Resultados obtenidos.

**I. Evaluación del Personal quien realiza y prepara los cálculos de los impuestos.**

Para la evaluación del personal quien tiene a su cargo la elaboración y preparación de los cálculos de los impuestos, podrían utilizarse ciertos factores como por ejemplo los reparos o ajustes realizados por las autoridades fiscales con motivo de las revisiones realizadas, así como también los ajustes o recomendaciones propuestos por asesores externos respecto al cálculo y preparación de los impuestos. Aunque estos aspectos podrían ser meramente de criterio existen algunos factores más objetivos entre los cuales mencionamos:

1. Aunque en algunos casos las autoridades fiscales otorgan prorrogas para la presentación de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta, esto no debería ocurrir en el caso de declaraciones más frecuentes como el caso del Impuesto al Valor Agregado o del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz por mencionar dos ejemplos ya que esto indica que el encargado de la preparación de impuestos no dispone del personal suficiente, o que su gestión es mala.
2. Independientemente si se obtiene alguna prórroga para la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta, ésta se ha de preparar con suficiente antelación a la fecha de presentación para que pueda ser suficientemente revisada por el personal a cargo, caso contrario se denotará que dicho personal no tiene el tiempo necesario y por ende podrían reportarse cifras incorrectas.



3. Otro de los factores importantes a considerar es el uso de medios informáticos para la preparación de las declaraciones de impuestos, considerando que en la actualidad mucha o toda la información contable es canalizada a través de sistemas informáticos.

Las personas encargadas de la preparación y cálculos de impuestos deberán conocer a fondo el sistema utilizado por la empresa ya que al carecer de este conocimiento se podrían omitir pruebas importantes para el aseguramiento del correcto cálculo de los impuestos.

4. El mantenimiento de conversaciones con los individuos responsables de las declaraciones de los impuestos permitirá identificar de alguna manera el manejo y conocimiento sobre la aplicación de las leyes tributarias.

La finalización de esta evaluación permitirá al revisor determinar al alcance de los procedimientos restantes que se han de llevar a cabo.

## **II. La revisión de las cuentas contables.**

A continuación se describen las pruebas básicas a realizarse en las cuentas contables y enfocadas a los principales impuestos como:

Impuesto sobre la Renta (ISR)

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP)

Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos (ITF)

Impuesto sobre Productos Financieros (ISPF)

### **Caja y Bancos**

Se deberá cerciorar de las cuentas bancarias de la empresa ya que de tener cuentas monetarias o de ahorro locales producirán intereses (ingreso) los cuales deberán ser considerados como rentas exentas para régimen del Impuesto sobre la Renta siempre y

cuando se verifique que dichos intereses ya fueron gravados con el Impuesto sobre Productos Financieros.

En caso la empresa contabilice cuentas bancarias en el exterior, los intereses deberán ser considerados como rentas no afectas ya que los mismos no tuvieron origen en el territorio guatemalteco.

Ambos intereses exentos o no afectos deberán ser incluidos para fines del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.

### **Cuentas por Cobrar**

Al tener cuentas por cobrar se deberá observar cual es el método que utiliza para el registro de las cuentas malas, si el directo o el de la reserva. Si es el primero se deberá demostrar fehacientemente su labor de cobro para que el gasto sea considerado como deducible al régimen del Impuesto sobre la Renta. Para el segundo caso la reserva creada no podrá exceder del 3% del total de las cuentas por cobrar del giro normal del negocio ya que de excederse se deberá considerar dicho exceso como parte de la renta bruta del periodo. Se deberá analizar cuál es el que más le conviene a la compañía ya que podría ser un escudo fiscal para la empresa.

Es importante se revisen las cuentas por cobrar, ya que se podrían encontrar adelantos a los accionistas que pueden dar lugar a la afirmación de que los accionistas han percibido dividendos implícitos o, incluso que se este omitiendo el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Por lo anterior se deberá solicitar la documentación de soporte para desvirtuar esta posibilidad.

También es importante se revise esta cuenta ya que en algunas empresas registran intereses que se estiman serán cobrados a sus clientes, sin embargo no se tiene certeza que los mismos sean efectivamente cobrados, por lo que no solamente se incrementa el valor de la cuenta por cobrar si no adicionalmente se registran ingresos en el Estado de Resultados de los cuales no han sido percibidos afectando así al ISR y IETAAP en caso la entidad calcula este impuesto por los ingresos brutos.

**Cuentas por Cobrar (Fiscales)**

Entre ellas podríamos mencionar el ISR anticipado, IETAAP anticipado e ISR de años anteriores, de éstas cuentas se deberá revisar el cálculo de cada uno de estos impuestos conforme el método que en su oportunidad haya sido notificado a la Administración Tributaria y verificar si aun no han sido prescritos conforme el Código Tributario.

**Cuentas del Impuesto al Valor Agregado (Crédito)**

Se realizarán pruebas para determinar que los documentos que soportan el crédito fiscal sean los adecuados conforme a la ley del Impuesto al Valor Agregado. Adicionalmente se realizarán pruebas para identificar que no se han incluido documentos duplicados lo cual suele suceder en empresas cuyas operaciones son de alto volumen.

**Inventarios**

Para el caso de una entidad como un supermercado es de suma importancia este rubro y por ende se deberá observar lo siguiente:

1. Se deberá verificar que la empresa realice inventarios físicos y que las diferencias sean ajustadas ya sea como faltante o sobrante de inventario. En caso de faltante de inventario estas deberán ser facturadas y calcular el débito fiscal de IVA correspondiente.
2. Se deberá verificar que la empresa no realice reservas como las constituidas para las fluctuaciones de precios, contingencias del mercado o de cualquier orden.
3. En los casos de descomposición o destrucción de bienes para ser aceptados como pérdidas deducibles al régimen del ISR deberán ser comprobados mediante intervención de un auditor fiscal quien juntamente con el Representante Legal suscribirán el acta respectiva.
4. En los casos de extravío, rotura o daño se deberá comprobar mediante acta notarial la cual se suscribirá con la participación del contribuyente o su representante legal, así como la persona responsable de los bienes, en la fecha que se descubra el o los faltantes de esta manera serán deducibles para el régimen de ISR. En el caso de

delitos contra el patrimonio se hará mediante certificación policial, con la copia sellada por la fiscalía o el tribunal correspondiente de la querrela o denuncia presentada.

### **Activo Fijo y Depreciación**

Los registros de activo fijo deben ser lo suficientemente detallados como para permitir el cálculo de la depreciación, de esta forma se deberá verificar si la compañía se esta excediendo de los porcentajes máximos indicados en la ley del Impuesto sobre la Renta.

Se deberá verificar si la empresa ha realizado revaluaciones de activos fijos ya que en el caso de revaluaciones por bienes diferentes a inmuebles se deberá pagar un 10% por concepto de Impuesto sobre la Renta.

### **Bienes Intangibles**

Se deberá verificar que los costos de adquisición de bienes intangibles tales como, patentes, licencias, marcas comerciales y derechos de autor deben capitalizarse y amortizarse en un período no menor de 5 años. A excepción de los derechos de llave el cual podrá amortizarse por el método de la línea recta en un periodo mínimo de 10 años, en cuotas anuales, sucesivas e iguales.

### **Inversiones**

Las inversiones principalmente en acciones pueden indicar la existencia de ingresos (dividendos) que aunque para el régimen del Impuesto sobre la Renta se consideran como rentas exentas (derivado a que ya pagaron su correspondiente ISR), estas se deberá verificar se incluyan para el pago del IETAAP siempre y cuando la compañía se encuentre bajo el método de los ingresos.

### **Cuentas por Pagar, Gastos Acumulados y Otras Deudas**

Para que una deuda pueda dar lugar a un gasto deducible, debe corresponder a una cuenta a pagar a un acreedor concreto y el importe de la deuda debe poder determinarse con bastante seguridad. Por esto, las reservas para contingencias, las reservas para garantías y fianzas y reservas similares no dan origen por lo general a gastos deducibles.

Es importante verificar que la compañía no tenga préstamos con su casa matriz, ya que los intereses generados por dichos préstamos son considerados como no deducibles al régimen del ISR.

Adicionalmente si la compañía tiene préstamos con entidades vigiladas por la Superintendencia de Bancos verificar que la tasa de interés no exceda la tasa de interés que aplica la Administración Tributaria a las obligaciones de los contribuyentes caídos en mora.

### **Cuentas por Pagar de Impuestos**

En este tipo de cuentas podríamos incluir las relacionadas al pago de ISR por concepto de retenciones a personas no domiciliadas, retenciones a proveedores locales, retenciones a empleados y retenciones por facturas especiales. En el caso del IVA se pueden mencionar las retenciones por facturas especiales así como por el debito fiscal.

En el caso de las retenciones a personas no domiciliadas se deberá comprobar que los servicios prestados desde el exterior se le esté aplicando la retención definitiva de acuerdo con las tarifas establecidas en el artículo 33 y 45 de la ley.

Para la verificación de las retenciones a proveedores locales se deberá realizar la verificación de los documentos a manera de cerciorarse que todos fueron sujetos a retención conforme lo establecido en el artículo 44 de la ley, así como verificar que se emitan las constancias de retención correspondientes.

Para el caso de las retenciones a empleados se deberá verificar que el cálculo sea el correcto y que la retención se entere a la Administración Tributaria en forma oportuna.

Para las retenciones de ISR e IVA de facturas especiales se verificará que dichas facturas se emitan derivado a que el prestador del servicio o bien no tiene un documento contable.

Para la verificación del adecuado cálculo del debito fiscal se realizaran pruebas relacionadas a los ingresos tales como autoconsumos, faltantes de inventario, entre otras.

### **Utilidades Retenidas**

Se verificará el movimiento de la cuenta de utilidades retenidas ya que de esta forma se podrá establecer si la compañía realizó el pago de dividendos y con ello la retención del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

### **Reserva Legal**

Se verificará que la empresa registre adecuadamente la reserva legal, siempre y cuando se hayan obtenido utilidades en el periodo anterior.

### **Cuentas de Ingresos**

Se deberán observar todas las cuentas relacionadas a ingresos, como por ejemplo ventas, descuento sobre ventas, intereses (ingreso), ingresos por ventas de activos, diferenciales cambiarios, dividendos, otros ingresos, etc.

Es de suma importancia solicitar al personal que tiene a cargo la preparación de las declaraciones de impuestos, la conciliación mensual de los ingresos reportados en el régimen del Impuesto al Valor Agregado contra los ingresos reportados en el Estado de Resultados, ya que permitirá para establecer si la compañía ha realizado la facturación por ejemplo de faltantes de inventarios, autoconsumos, ventas de activos fijos, etc.

La correcta determinación de la renta bruta (totalidad de ingresos gravados, exentos o no afectos) permitirá establecer igualmente la correcta limitación de algunos gastos tipificados en la ley del Impuesto sobre la Renta tal y como se explicara más adelante.

En una empresa de ventas al detalle los ingresos que se obtienen, normalmente superan a los activos netos de la compañía, ante ello se realiza el calculo de IETAAP con base a los ingresos y es por ello también la importancia que estas cuentas reflejen saldos correctos al termino de un periodo contable.

### **Costos y Gastos**

La base para determinar si un gasto es o no deducible al régimen del ISR, será la importancia que tendrá este para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas.

Adicionalmente en el régimen del ISR se tienen algunas limitaciones en algunas cuentas de gastos las cuales se deberá prestar atención especial en el diagnóstico fiscal, tales como:

- a) Los pagos por remuneraciones a socios o consejeros de las Sociedades Anónimas tendrán una limitación del 10% sobre las ventas o ingresos brutos.
- b) Las reservas de indemnización, hasta el límite del 8.33% sobre las remuneraciones anuales.
- c) La tasa de interés por los préstamos bancarios no podrá exceder al que aplica la SAT a las obligaciones de los contribuyentes caídos en mora (ver cuentas por pagar)
- d) Las donaciones no podrán exceder al 5% del total de las rentas netas ni al monto máximo de Q 500,000.00 anuales. (Siempre y cuando dichas donaciones no sean de carácter científico o cultural)
- e) Los honorarios, comisiones, asesoramiento técnico, o financiero del exterior no podrá exceder del 1% de la renta bruta o el 15% del monto de los salarios pagados a trabajadores guatemaltecos
- f) Los viáticos no podrán exceder del 5% de la renta bruta.
- g) Los gastos por regalías no podrán exceder del 5% de la renta bruta
- h) Los gastos de organización deberán amortizarse a cinco cuotas anuales, sucesivas e iguales.

### **Cuentas de Gastos de Impuestos**

Se observará que todos los impuestos estatales, locales sean considerados como deducibles al régimen del ISR, excepto el ISR y el IVA y otros cuando no constituye

costo, así como los recargos e intereses de estos, y las multas aplicadas por el Estado las Municipalidades o sus entidades.

### **Gastos por Cuotas al Instituto de Seguridad Social**

Se verificará que la cuenta contable correspondiente al IGSS sea el correcto y coincida con la documentación de soporte, adicionalmente se verificará se estén efectuando las retenciones correspondientes a los empleados y se estén pagando puntualmente las cuotas patronales y laborales.

### **Gastos no deducibles**

Se verificarán los gastos no deducibles registrados por la empresa, así como también se evaluarán si no se encuentran otros gastos no deducibles no detectados por la administración como por ejemplo, exceso en límites de gastos, gastos con documentación incorrecta, costos y gastos que no tienen su origen en el negocio, etc.

### **III. La verificación de los aspectos formales fiscales de la empresa.**

El diagnóstico fiscal podría incluir la revisión al cumplimiento de los aspectos formales como los siguientes:

1. Verificación de los avisos por modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador.
2. Verificación que los formularios de las declaraciones de impuestos sean llenados correctamente.
3. Verificar que los libros de compras y ventas así como los libros de contabilidad sean operados correctamente, así como los mismos estén al día.
4. Verificar que los documentos como facturas, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos cumplan con los requisitos según la ley específica.
5. Verificar que las declaraciones de impuestos sean pagadas conforme los plazos que establece cada ley.



#### **IV. Resultados Obtenidos**

Con base a las pruebas realizadas en las áreas previas se darán a conocer los resultados de dicho diagnóstico, los cuales de ser adversos, pondrán en alerta a la administración de la empresa y con ello considerar la implementación de un departamento que tenga asignadas funciones específicas para el área de impuestos.

##### **2. Análisis de costo - beneficio**

Luego de conocer los resultados del diagnóstico fiscal, la administración de la empresa deberá evaluar si es factible la creación de un departamento de impuestos o bien se contratan los servicios de una firma de auditoría para que realice el trabajo concerniente a la elaboración y contabilización de los impuestos de la empresa.

La técnica del costo – beneficio tiene como objetivo fundamental proporcionar una medida de los costos en que se incurren o se incurrirán en la realización de la implementación de un departamento de impuestos, o en la contratación de una firma de auditoría, y comparar dichos costos a su vez contra los beneficios que se esperan en la implementación o en la contratación de la firma de auditoría.

La utilidad de la presente técnica es la siguiente:

- \* Seleccionar la alternativa más beneficiosa para la empresa.
- \* Estimar adecuadamente los recursos económicos necesarios

##### **Factores a Considerar**

Algunos de los factores que se deben tomar en consideración para optar por la implementación del departamento de impuestos o bien por la contratación de una auditoría externa son:

- a) Número de sucursales que tiene la empresa

- b) Complejidad de las operaciones
- c) Número de eventos especiales (destrucción de inventarios, ventas de activos fijos, revaluaciones, etc.)
- d) Número de formularios o declaraciones fiscales que deben realizarse
- e) Tiempos estimados para las preparaciones de declaraciones y sus libros específicos
- g) Tiempos estimados para resolver consultas de tipo fiscal de otros departamentos de la empresa.
- d) Número de operaciones que se realizan a nivel internacional.
- f) Materialidad que representa el pago de los impuestos.
- g) Número de operaciones fiscales que se deben registrar en la contabilidad
- h) Número de empleados
- i) Manejo de información confidencial

En el caso de los costos, dependiendo del tamaño de la empresa así será el número de los empleados que serán asignados para el departamento de impuestos tal y como se ejemplifica a continuación:

#### **A. Departamento de Impuestos**

Un Supermercado cuenta con 5 sucursales y se estima se necesitará al menos tres personas para realizar operaciones relacionadas al adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales. Es muy importante indicar que éste supermercado pese a tener reducido número de sucursales tiene gran volumen de operaciones y la materialidad de los impuestos es alta.

La estimación de las personas que conforman el departamento se justifica en función a las tareas que realizará dicho personal, las cuales se definen a continuación:

## Puesto: Asistente “B”

	Descripción de Funciones	Semana No.			
		1	2	3	4
		Horas	Horas	Horas	Horas
Impuesto sobre la Renta	Realizar las constancias de retención, de los documentos a proveedores locales que se pagaran en la quincena próxima o semana próxima de Sucursales 3,4,5.	4			
	Deberá realizar las constancias de retención de las personas que ya no laboraran para la compañía (estas constancias no son muy usuales)	1			
	Deberán realizarse las retenciones por pago de premios en caso se haya realizado alguna promoción previa	2			
	Agrupar constancias de retención de ISR locales del mes anterior de las 3 sucursales.	2			
	Verificar el correlativo de las constancias de retención y verificar que estén completas	1			
	Deberán clasificarse las constancias en Actividades Mercantiles y Actividades No Mercantiles	2			
	Deberá realizarse una conciliación entre la base de las retenciones locales a proveedores contra el gasto registrado por el departamento de contabilidad	3			
	Verificación de las retenciones de los empleados de las sucursales 3,4,5	3			
	De haber cambios importantes en relación con el mes anterior, deberá investigarse y tener evidencia de ello.	2			
	Se deberá tener en cuenta el ingreso de nuevos colaboradores ya que para ellos el calculo del ISR debe tratarse de forma especial tal y como lo establece el 43 de la ley de ISR (hacer un listado al respecto)	1			
	Se debe solicitar a las sucursales 3,4 y 5 las facturas Especiales emitidas en el mes	1			
	Deben agruparse y hacer un listado separando las facturas que fueron emitidas por compra de bienes o contratación de servicios	2			
	Se deberá cerciorar que no falte ninguna factura especial ya que de lo contrario deberá informarse de inmediato al Gerente o Supervisor	1			
	Tiempo de revisión de papeles de trabajo con el Supervisor o Gerente	2			
	Realizar las constancias de retención, de los documentos a proveedores de servicios del exterior que se pagaran en la quincena próxima o semana próxima de Sucursales 3,4 y 5	2			
	Deberá consultarse con cada departamento si la retención al exterior será asumida por la compañía o no, si la compañía asume la retención deberán realizarse los cálculos correspondientes.	3			
	Agrupar constancias de retención de ISR del exterior del mes anterior	2			
	Deberá realizarse una conciliación entre la base de las constancias a proveedores del exterior contra el gasto registrado por el departamento de contabilidad	3			
	Si debe hacerse el pago Trimestral del Impuesto sobre la Renta el asistente 1 se encargara de ello y trasladara al Asistente 2 las tareas de las retenciones.				
	Tiempo de revisión de papeles de trabajo con el Supervisor o Gerente	1			
Archivo de constancias de retención, declaraciones así como de papeles de trabajo, dejando evidencia de la supervisión	2				
Libros y Aspectos Formales	Se deberá realizar un reporte de las visitas que se tuvieron en las sucursales, indicando cuantos documentos legales por serie fueron emitidos así como informar si los mismos pueden ser o no suficientes para le mes siguiente.	2			
	Agrupación de datos de sucursales 3, 4 y 5 y recibir la información de agencias 1 y 2 para realizar impresión de libros				2
	Tiempo de Impresión de Libro de Compras		3		
	Tiempo de Impresión de Libro de Ventas		3		
	Realizadas las pruebas fiscales pueden imprimirse también los libros contables				
	Impresión de Libro Diario Mayor General				3
	Impresión de Libro de Balances				3
	Impresión de Libro de Inventario		2		
Deberá presentarse en las sucursales para verificar el adecuado uso de los documentos así como realizar un corte de formas.				3	
Otros	Deberá tener disponibilidad de tiempo en caso se le requiera para presentación de algún memorial				1
	Deberá reportar diariamente lo publicado en el diario oficial.	2			
	En caso la compañía destruya mercadería el asistente de impuestos deberá estar presente para constatar dicha destrucción				4
	Se podrá tener presencia en el conteo de los inventarios físicos (cíclicos), así en caso de faltantes se cercioran que los ajustes sean los correctos				8



## Puesto Asistente "A"

	Descripción de Funciones	Semana No.			
		1	2	3	4
		Horas	Horas	Horas	Horas
Impuesto sobre la Renta	Realizar las constancias de retención, de los documentos a proveedores locales que se pagaran en la quincena próxima o semana próxima de Sucursales 1 y 2.	4			
	Deberá realizar las constancias de retención de los trabajadores que ya no trabajaran para la compañía (estas constancias no son muy usuales)	1			
	Deberán realizarse las retenciones por pago de premios en caso se haya realizado alguna promoción previa	2			
	Agrupar constancias de retención de ISR locales del mes anterior de las 2 sucursales.	2			
	Verificar el correlativo de las constancias de retención y verificar que estén completas	1			
	Deberán clasificarse las constancias en Actividades Mercantiles y Actividades No Mercantiles	2			
	Deberá realizarse una conciliación entre la base de las retenciones locales a proveedores contra el gasto registrado por el departamento de contabilidad	3			
	Verificación de las retenciones de los empleados de las sucursales 1 y 2	3			
	De haber cambios importantes en relación con el mes anterior, deberá investigarse y tener evidencia de ello.	2			
	Se deberá tener en cuenta el ingreso de nuevos colaboradores ya que para ellos el calculo del ISR debe tratarse de forma especial tal y como lo establece el 43 de la ley de ISR (hacer un listado al respecto)	1			
	Deberá verificarse el saldo de las devoluciones de empleados ya que este podrá compensarse con las retenciones de los empleados del mes.	1			
	Se debe solicitar a las sucursales 1 y 2 las facturas Especiales emitidas en el mes	1			
	Deben agruparse y hacer un listado separando las facturas que fueron emitida por compra de bienes o contratación de servicios	2			
	Se deberá cerciorar que no falte ninguna factura especial ya que de lo contrario deberá informarse de inmediato al Gerente o supervisor	1			
	Realizar el formulario del Impuesto sobre la renta de retenciones Locales y solicitar cheque al departamento de tesorería al menos con 5 días de anticipación	1			
	Tiempo de revisión de formulario con el supervisor así como de las pruebas realizadas	2			
	Realizar las constancias de retención, de los documentos a proveedores de servicios del exterior que se pagaran en la quincena próxima o semana próxima (documentos estimados 150) de Sucursales 1 y 2.	3			
	Deberá consultarse con cada departamento si la retención al exterior será asumida por la compañía o no, si la compañía asume la retención deberán realizarse los cálculos correspondientes.	3			
	Agrupar constancias de retención de ISR del exterior del mes anterior	2			
	Deberá realizarse una conciliación entre la base de las constancias a proveedores del exterior contra el gasto registrado por el departamento de contabilidad	3			
Realizar el formulario del Impuesto sobre la renta de retenciones del exterior y solicitar cheque al departamento de tesorería al menos con 5 días de anticipación (previa revisión con supervisor)	1				
Si debe hacerse el pago Trimestral del Impuesto sobre la Renta el asistente 1 se encargara de ello y trasladara al Asistente 2 las tareas de las retenciones.					
Tiempo de revisión de formulario con el supervisor así como de las pruebas realizadas	1				
Verificación de los saldos contables de ISR empleados, ISR proveedores locales y del exterior coincidan con las retenciones		3			
Archivo de constancias de retención, declaraciones así como de papeles de trabajo, dejando evidencia de la supervisión		2			
Otros	En caso la compañía realice alguna promoción a realizar en el mes siguiente se deberá realizar el memorial al Ministerio de Gobernación				2
	Adicionalmente se debe preparar el formulario para el pago de los Timbres fiscales				2
	El formulario de Timbres y el Memorial deberá ser revisado por el Supervisor o Gerente, así como esclarecer las dudas que se tengan				2
	Si en el mes corresponde el pago del IETAAP el asistente 1 se encargara de ello y tendrá máximo de 2 horas si es primera vez que se calcula de lo contrario tendrá solamente 1 hora				1
	Si la compañía tendrá destrucciones debe realizarse el memorial a SAT solicitando la presencia de un auditor fiscal				1
	En caso la compañía destruya mercadería el asistente de impuestos deberá estar presente para constatar dicha destrucción				4
	Se podrá tener presencia en el conteo de los inventarios físicos (cíclicos), así en caso de faltantes se cercioran que los ajustes sean los correctos				8

		Semana No.	1	2	3	4
		Descripción de Funciones	Horas	Horas	Horas	Horas
Impuesto al Valor Agregado	Derivado a que la compañía es un contribuyente especial deberá realizar retenciones del 15% de la tasa del IVA por las compras superiores a Q 2,500.00 para ello deberá considerar lo siguiente					
	Deberá realizarse una clasificación de los proveedores del mes para verificar a que proveedor aplica la retención			18		
	Deberá realizarse las constancias de retención por cada uno de los proveedores que aplica la retención			9		
	Deberá habilitarse un auxiliar contable en donde se lleve el control de dichas retenciones (ver cuadro entre auxiliar y constancias)			5		
	Verificar el correlativo de las constancias de retención y verificar que estén completas			2		
	Deberá hacerse un listado indicando el nombre de proveedor, NiT y monto de lo retenido y presentarlo a SAT			3		
	Deberá realizarse la declaración por las retenciones realizadas			2		
	Preparación de la declaración del Impuesto al Valor Agregado Ingresos					
	Solicitud de información al departamento de informática respecto a los ingresos del mes				1	
	Verificación de las facturas por operaciones especiales como por ejemplo, ventas de activos fijos, destrucción de inventarios, faltantes de inventario, ventas exentas, etc. en sucursales 1 y 2				4	
	Verificación de la contabilización de estas facturas				4	
	Verificación de las constancias de exención recibidas en sucursales 1 y 2				2	
	Verificar que dichas constancias reúnan los requisitos correctos				3	
	Preparación de un listado con las constancias del mes				2	
	Verificación selectiva de las facturas por ventas y servicios locales así como ventas del exterior				4	
	Conciliación de los ingresos para sucursales 1 y 2, y cuadro con los ingresos contables de cada sucursal				5	
	Agrupación de datos de todas las sucursales y cuadro con los Ingresos del Estado de Resultados				8	
	Tiempo de revisión de formulario con el supervisor así como de las pruebas realizadas, haciendo énfasis al cuadro de los ingresos por sucursal				3	
	Preparación de la declaración del Impuesto al Valor Agregado (Compras) por sucursales 1 y 2					
	Solicitud de información a informática respecto a las compras del periodo				1	
	Identificación de compras especiales como: Activos fijos, compras de combustible, así como importaciones				4	
	Verificación de las compras de activos fijos ya que de no ser del giro del negocio no aplica el crédito fiscal					2
	Verificación del crédito fiscal por las importaciones aunque estas normalmente solo las realiza la matriz					3
	Verificación del crédito fiscal por las compras de combustible (no debe incluir el Impuesto de distribución de Petróleo)					2
	Verificación del crédito fiscal por compra de boletos aéreos (no debe incluir el impuesto sobre pasajes aéreos internacionales)					2
	Verificación selectiva de los documentos de las compras del periodo (aspectos formales)					4
	En caso sea detectada alguna factura deberá informarse por escrito al Supervisor o Gerente para que sea emitida nuevamente la factura por el proveedor					2
Realizar una conciliación de los gastos de las sucursales contra los registros sus registros contables, dicho detalle proporcionara los gastos no sujetos a IVA como donaciones, depreciaciones, y los gastos por los cuales no procede crédito fiscal					4	
Con base al listado de facturas especiales de ISR realizar el formulario de IVA por facturas especiales				2		
Solicitar Cheque al departamento de Tesorería por lo menos 5 días, la solicitud debe tener por escrito la aprobación del supervisor o Gerente				1		
Libros y Asp. Formales.	Se deberá realizar un reporte de las visitas que se tuvieron en las sucursales indicando cuantos documentos legales por serie fueron emitidos así como informar si los documentos seran suficientes para el mes siguiente.		2			
	Se deberán imprimir los libros de compras y ventas para ello se deben consolidar todas las sucursales					
	Agrupación de datos de sucursales 1 y 2, y trasladar a asistente 2 para que realice la impresión de los libros.					2
	Deberá presentarse en las sucursales para verificar el adecuado uso de los documentos así como realizar un corte de formas para establecer si harán falta mas documentos para el siguiente mes.					3
Total Horas por Semana			44	44	44	44

### Puesto Gerente o Supervisor

Las funciones del Gerente o Supervisor podrán tener variaciones en función a las prioridades de las actividades, por lo que no se incluyen horas fijas sino solamente sus atribuciones las cuales se consideran de gran importancia.

No.	Descripción de Funciones
1	El Supervisor o Gerente deberá verificar que el trabajo se desarrolle oportunamente
2	Deberá planificar el trabajo de los asistentes A y B
3	Será en encargado de comunicar por escrito al Gerente General algún hallazgo encontrado relacionado con el pago de impuestos.
4	Deberá tener pleno conocimiento de las operaciones del supermercado a manera de buscar minimizar riesgos de tipo fiscal
5	Se observara el comportamiento de ciertos gastos y se deberá informar al Gerente General si alguno de estos con base al presupuesto podría excederse al final del periodo fiscal, entre los cuales se podrían mencionar: Viáticos, Regalías, Donaciones y Honorarios al Exterior.
6	Se deberán buscar opciones para optimizar los recursos de la compañía (aspectos fiscales)
7	Deberá supervisar la elaboración de las diferentes declaraciones de impuestos, ISR, IVA, IETAAP, Timbres
8	Como política será la única persona en atender a la Administración Tributaria, al momento de revisiones de campo o de gabinete.
9	Deberá elaborar los memoriales dirigidos a la administración tributaria.
10	Deberá atender las diferentes consultas relacionadas a Impuestos de otros departamentos o bien de los encargados de las diferentes sucursales
11	Será el encargado de capacitar a sus asistentes ya sea de forma directa o bien enviándolos a cursos relacionados a impuestos
12	Asistirá al departamento financiero en cuanto al calculo del Impuesto sobre la Renta diferido.
13	Deberá estar informado de la programación de las promociones para asignar personal para los tramites respectivos.
14	Estará al tanto que todas las sucursales posean suficiente documentación contable legal.
15	Vigilara que las integraciones proporcionadas por sus asistentes sean correctas realizando los cotejos necesarios.
16	Estará pendiente de cualquier cambio en las leyes e informara al Gerente General sobre el impacto que tienen los mismos para el supermercado.
17	Estará al pendiente del pago de otros impuestos como por ejemplo IUSI e Impuesto de Circulación de Vehículos.
18	Deberá conocer plenamente los criterios que maneja la Administración Tributaria respecto a ciertos aspectos como por ejemplo: deducibilidad de gastos.
19	Al momento de realizar inventarios físicos deberá asignar a personal para que formen parte del mismo.
20	Se involucrara en las destrucciones de inventarios.
21	Realizara mensualmente un detalle en el cual se reportara a la Gerencia Gerencial el monto por impuesto pagado en el mes.
22	Se realizaran análisis del calculo de los impuestos y se realizaran diferentes escenarios para una mejor optimización de los recursos del Supermercado.
23	Deberá estar en reuniones de los nuevos proyectos del Supermercado y estudiar la implicación fiscal de los mismos.

Los sueldos mensuales que representa dicho personal se muestra a continuación:

Puesto	Sueldo Mensual	Bonificacion 78-89	Total Mensual
Gerente	11,750.00	250.00	12,000.00
Asistente A	4,750.00	250.00	5,000.00
Asistente B	3,500.00	250.00	3,750.00
	20,000.00	750.00	20,750.00

Con base a la información anterior a continuación se muestra el costo anual por el departamento de impuestos:

Puesto	Sueldo Anual	Bonific. 78-89 Anual	C a r g a A n u a l					Total Costo Anual
			Bono 14	Aguinaldo	Vacaciones	Indem	IGSS	
Gerente*	141,000	3,000	11,995	11,995	6,005	11,995	17,865	203,855
Asistente A	57,000	3,000	4,998	4,998	2,502	4,998	7,222	84,718
Asistente B	42,000	3,000	3,749	3,749	1,877	3,749	5,321	63,443
	240,000	9,000	20,742	20,742	10,383	20,742	30,408	352,016

Es importante indicar que la compañía también tendría que estimar otro tipo de costos como por ejemplo: Adquisición de equipos de computación, Mobiliario y Equipo, así como de espacio físico el cual se estimó de la siguiente forma:

Descripción	Monto total
Mobiliario y Equipo	Q 5,500.00
Equipo de Computación	30,000.00
Equipo de Software	5,000.00
Gastos de Espacio Físico	5,500.00
<b>Total Otros Gastos</b>	<b>Q 46,000.00</b>

Finalmente se deberá considerar un monto estimado para la capacitación continua de todo el personal lo cual se estima alrededor de Q 15,000.00 en un año.

En total la implementación del departamento de impuestos seria de **Q 413,016.00**



Entre los beneficios que se obtendrían con la implementación del departamento de impuestos se muestran a continuación.

- Mayor optimización de los recursos de la empresa
- Mayor alcance o cobertura en la preparación de los impuestos
- Supervisión de los cálculos de los impuestos (política de 4 o 6 ojos)\*\*
- Minimización de riesgos relacionados al cierre de alguna sucursal por infracciones tributarias.
- Mayor Alcance en la verificación de la documentación de soporte de las operaciones
- Participación activa en operaciones como destrucción de inventario o faltantes de inventario u otro tipo de operaciones no habituales.
- Aclaración de dudas de tipo fiscal a otras áreas de la empresa
- Mayor vigilancia en las políticas fiscales.
- Participación activa en estrategias fiscales.

\*\* Es un concepto fundamental de riesgo gerencial que dos mentes es mejor que una y que toda la información a suministrar sea aprobada o revisada por una segunda persona con experiencia adecuada.

Usualmente los documentos de divulgación pública son preparados por personal experimentado y revisados por un Gerente, información adicional de rutina puede ser preparada por un miembro del equipo y aprobada por el gerente a cargo.

Todas las aprobaciones “Cuatro Ojos” deben obtenerse en el contexto del documento final. Bajo cualquier circunstancia, la revisión cuatro ojos debe estar evidenciada en el archivo de trabajo. (16:68)

## **B. Firma de Auditoria**

Una firma de auditoria estimo sus honorarios en función de las horas invertidas y se estimo que para la realización del trabajo sería el siguiente personal:

1. Gerente (que invertiría alrededor de 4 días al mes)
2. 1 Senior (encargado del trabajo y bajo su cargo 2 asistentes)
3. 2 Asistentes (encargados del desarrollo del trabajo)

El costo anual que representaría la contratación de la firma de auditoria seria

<b>Puesto</b>	<b>Costo por Hora en US</b>	<b>Costo por Hora en Q</b>	<b>Horas Efectivas *</b>	<b>Costo Mensual</b>	<b>Costo Anual</b>
Socio	50	385.00	2	770.00	9,240.00
Gerente	30	231.00	32	7,392.00	88,704.00
Senior	15	115.50	40	4,620.00	55,440.00
Junior	10	77.00	180	13,860.00	166,320.00
Junior	10	77.00	180	13,860.00	166,320.00
<b>Total Costo Anual</b>					<b>486,024.00</b>

El Senior se encargara de la coordinacion de los asistentes y maximo estara 5 dias durante el mes.

\*Las 180 horas constituyen un promedio mensual de horas que se invertirían. Se asume que el Gerente participaría en la dirección y supervisión del trabajo y llegaría al menos cuatro días al mes.

Los beneficios de la contratación de una firma de auditoria serán muy parecidos a los de un departamento de impuestos, sin embargo se deberá tener en cuenta que al contratar una firma de auditoria se tendrían algunas limitantes, derivado al menor numero de personas que se tendrían para la realización, cálculo y registro de los impuestos. Entre las limitantes podríamos mencionar las siguientes:

- **Responsabilidad limitada en caso de omisiones de impuestos.**
- Menor cobertura para el cálculo y preparación de los impuestos
- Menor cobertura en la revisión de la documentación de soporte

- Menor participación en operaciones como destrucciones de inventario, o faltantes de inventario
- Menor supervisión de las operaciones de tipo formal y con ello un riesgo mayor de cierre de alguna sucursal por infracciones fiscales.
- Menor vigilancia de políticas fiscales

A continuación se muestra el Estado de Resultados del Supermercado (sujeto a estudio) en donde aun no se contemplan los gastos relacionados a la implementación del departamento de impuestos así como tampoco los gastos relacionados a la contratación de la auditoria externa.

**ESTADO DE RESULTADOS**  
**Período del 1o. De Enero al 31 de Diciembre del 2005**  
 (Expresado En Quetzales)

Cuenta	Montos	%
Ingresos Netos	41,500,000.00	100.00%
Costo de Ventas	28,750,000.00	69.28%
<b>Margen Bruto</b>	<b>12,750,000.00</b>	
Gastos de Operación	6,500,000.00	15.66%
<b>Resultado de la Operación</b>	<b>6,250,000.00</b>	
Gastos Financieros	1,850,000.00	4.46%
<b>Utilidad del Periodo</b>	<b>4,400,000.00</b>	10.60%

A continuación se muestran dos Estados de Resultados en donde ya se incluyen los gastos por la implementación del departamento de impuestos y la contratación de la auditoria externa respectivamente.

**ESTADO DE RESULTADOS**  
**Período del 1o. De Enero al 31 de Diciembre del 2005**  
 (Expresado En Quetzales)

Cuenta	Montos	%
Ingresos Netos	41,500,000.00	100.00%
Costo de Ventas	28,750,000.00	69.28%
<b>Margen Bruto</b>	<b>12,750,000.00</b>	
Gastos de Operación	6,913,016.00	16.66%
<b>Resultado de la Operación</b>	<b>5,836,984.00</b>	
Gastos Financieros	1,850,000.00	4.46%
<b>Utilidad del Periodo</b>	<b>3,986,984.00</b>	9.61%

Utilidad que la compañía tendría al implementar un departamento de impuestos

**ESTADO DE RESULTADOS**  
**Período del 1o. De Enero al 31 de Diciembre del 2005**  
 (Expresado En Quetzales)

Descripcion	Montos	%
Ingresos Netos	41,500,000.00	100.00%
Costo de Ventas	28,750,000.00	69.28%
<b>Margen Bruto</b>	<b>12,750,000.00</b>	
Gastos de Operación	6,986,024.00	16.83%
<b>Resultado de la Operación</b>	<b>5,763,976.00</b>	
Gastos Financieros	1,850,000.00	4.46%
<b>Utilidad del Periodo</b>	<b>3,913,976.00</b>	9.43%

Utilidad que la compañía tendría al contratar los servicios de auditoria externa

La rentabilidad no es otra cosa que "el resultado del proceso productivo". Si este resultado es positivo, la empresa gana dinero (utilidad) y ha cumplido su objetivo. Si este resultado es negativo, se esta perdiendo por lo que es necesario revisar las estrategias para cambiar este resultado. Diccionario Enciclopédico Salvat. (1980).

En atención al párrafo anterior la compañía tiene una mayor rentabilidad si opta por la implementación de un departamento de impuestos ya que como se observa el margen neto de utilidad es de 9.61%. Al contratar los servicios de una auditoria externa dicho margen disminuye a 9.43%.

### C. Conclusión

Como se puede observar, es mucho mas beneficioso para la empresa implementar un departamento de impuestos, que la contratación de una firma de auditoria, en función a los costos y beneficios antes descritos, sin embargo los costos anteriores podrían tener otras variaciones en función al numero de personas que se desea tener en el departamento y al costo que la empresa esta en capacidad de absorber.

Adicionalmente se podría mencionar que los aspectos por los que se hace necesaria la implementación de un departamento de impuestos son:

- a). Una debida planificación fiscal de las operaciones de empresa, orientadas a identificar las alternativas enmarcadas dentro del marco de la legalidad, que permitan **aprovechar al máximo** los beneficios que puedan otorgar las leyes vigentes y aplicables al ámbito en el que desarrolla sus operaciones, lo cual debe representar un ahorro significativo de los recursos de la empresa.
- b) Pagar los impuestos en forma adecuada, con el fin de evitar desembolsos innecesarios por multas e intereses por impuestos no pagados o pagados incorrectamente. En otras palabras minimizar considerablemente el riesgo de cálculos incorrectos para el pago de impuestos.
- c) Permitir que todas las tareas propias del pago de obligaciones fiscales, así como asuntos que se tramitan en las dependencias oficiales, sean realizados por el departamento, asumiendo que su personal cuenta con una adecuada capacitación y actualización sobre las principales leyes tributarias.
- d) Determinar si alguna practica contable está en desacuerdo con las normas legales vigentes, para informarle a la gerencia general con el fin de que se tomen las medidas necesarias para evitar contingencias fiscales, además el departamento de impuestos da seguimiento a las recomendaciones dadas a la gerencia general, con el objeto de verificar su adecuada implantación.

En suma, las empresas de ventas al detalle, al implementar un departamento de impuestos, podrán planificar y ejecutar procedimientos encaminados hacia el aprovechamiento de los beneficios fiscales, elaboración y presentación de pagos de impuestos, cálculo adecuado en el pago de impuestos, análisis y revisión de prácticas contables para determinar si se apegan o no a las disposiciones fiscales y en su caso proponer cambios a las políticas establecidas, mantener un seguimiento de los asuntos que se tramitan en las dependencias oficiales, y la minimización de los riesgos relacionados con el incumplimiento de obligaciones fiscales, por ejemplo los siguientes.

1. De tipo formal:
  - a) Presentación de las declaraciones después del plazo establecido en la ley específica
  - b) Emisión de facturas, notas de debito y crédito que no cumplan con la ley específica y
  - c) No llevar al día los registros contables.
  
2. Relacionadas con el cierre temporal por parte de la administración tributaria:
  - a) Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que este afecto
  
  - b) No emitir o no entregar facturas, notas de crédito, notas de debito exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.
  
3. Relacionadas con casos especiales de defraudación tributaria
  - a) El contribuyente del IVA que, en beneficio propio o de terceros, no declare la totalidad o parte del impuesto a cargo de sus clientes en la venta de bienes que le corresponde enterar a la Administración Tributaria después de restar el crédito fiscal.
  
  - b) Alterar o destruir los mecanismos de control fiscal, colocados en maquinas registradoras o timbradoras los sellos fiscales y similares.

### **3.2 Organización del departamento**

Un nuevo departamento consiste en la sectorización de los objetivos, actividades, procesos, personal y recursos de una organización, a través de la aplicación de la división del trabajo y la especialización, en el presente trabajo en la especialización de impuestos.

Toda organización es dividida estructuralmente combinando trabajos en departamentos de acuerdo a alguna base o característica compartida. Tal segmentación o división se hace con un determinado criterio, y de ella resultan los distintos sectores de la estructura organizacional que corresponden a cada nivel y que pueden denominarse además de departamentos como: áreas, divisiones, secciones, unidades, etc. Este ordenamiento abarca la estructura completa, desde los niveles superiores a los inferiores, pues todos tienen tareas que realizar, ya sean intelectuales o físicas.

Cuando se inicia la organización de un nuevo departamento debe considerarse lo siguiente:

### **Detalle del trabajo a realizarse**

Todo departamento se crea para lograr un conjunto de propósitos, todas las finalidades se logran en forma diferente, por consiguiente, para que se logren las metas del departamento primero deben ser establecidas las tareas a realizar.

### **División de cargas de Trabajo**

Los departamentos se crean porque el trabajo que debe realizarse no puede hacerlo una persona, de ahí que el trabajo deba dividirse adecuadamente entre sus miembros. Por adecuadamente entendemos, primero, que a los individuos se les asignaran las tareas con base a su cualidad para ejecutarlas, y segundo, que a ninguna persona, se le puede imponer una carga de trabajo demasiado pesada o ligera.

### **Combinar el trabajo de modo lógico y eficiente**

A medida que un departamento crece y contrata a más personal para llevar a cabo las actividades, se hace necesario agrupar a las personas cuya tarea guarda relación entre sí.

Vigilar la eficiencia de la organización y hacer ajustes para mantenerla mejorarla.

Dado que organizar es un proceso constante, se requiere una evaluación periódica de los tres pasos precedentes. A medida que la organización crece y cambia las situaciones hay

que evaluar su estructura a fin de asegurarse de que sea compatible por una operación eficaz y eficiente para satisfacer las necesidades presentes.

La división del trabajo es fraccionar una tarea, de modo que cada individuo sea responsable y realice un conjunto de actividades y no toda la tarea.

Adicionalmente también se deberán tener presente algunas reglas básicas como:

***Regla 1***

Debe de hacerse, una lista escrita de todas las funciones que para ese departamento se consideren, así como deben establecerse los niveles jerárquicos que tendrá.

***Regla 2***

Debe de definirse en forma sencilla, o precisarse al menos, cada una de las funciones listadas. De ello es posible podrá resultar:

Actividades que se encuentren dos o más veces y actividades que se desarrollen en un futuro y no en el presente inmediato.

***Regla. 3***

Para cada una de las funciones del primer nivel se procede de idéntica manera, hasta establecer todas las funciones que deben existir en el segundo nivel jerárquico.

***Regla 4***

Cuando se tiene una división funcional teórica, se reúnan las funciones obtenidas en unidades concretas de organización para verificar si no hay duplicidad.

Para tener un mejor panorama de cómo crear un departamento a continuación se detallan las formas organizacionales mas utilizadas para la creación de un departamento.

a) Mediante números simples

Se logra contando a las personas que van a desarrollar las mismas tareas y colocándolas bajo la supervisión de un gerente. El hecho esencial no es lo que hacen



estas personas donde trabajan o en que trabajan; es que el éxito de la empresa depende solo del número de personas que participan en ella. Aunque un examen rápido puede impresionar a un investigador por el número de personas divididas en departamentos sobre la base de los recursos humanos, la utilidad de este dispositivo organizacional ha disminuido con cada siglo que transcurre ya que la tecnología ha avanzado, exigiendo habilidades más especializadas y diferentes.

b) Por Tiempo

Una de las formas más antiguas de organizar un departamento, que por lo general se usaba a los niveles inferiores de la organización, es agrupar las actividades basadas en el tiempo. El uso de turnos de trabajo es común en muchas empresas donde por motivos económicos, tecnológicos o de otro tipo el día normal de trabajo no es suficiente. Algunos ejemplos de esta clase de departamentalización se pueden encontrar en los hospitales donde la atención al paciente es fundamental las veinticuatro (24) horas del día. Pero también existen razones tecnológicas para el uso de turnos. Por ejemplo, el horno de una acería no se puede encender y apagar a voluntad; el proceso de fabricar acero es continuo y requiere que el personal trabaje en tres turnos.

Ventajas

- ✓ Se pueden prestar servicios más allá del día típico de 8 horas con frecuencia extendiéndolos hasta 24 horas por día.
- ✓ Es posible usar procesos que no se pueden interrumpir, que requieren de un ciclo continuo.
- ✓ Para algunas personas (por ejemplo, los estudiantes que asisten a clases durante el día) resulta conveniente trabajar en la noche.

Desventajas

- ✗ Puede faltar supervisión durante el turno de la noche.
- ✗ Existe el factor de la fatiga; para la mayoría de las personas resulta difícil cambiar, por ejemplo, de un turno de día a un turno de noche y viceversa.

- ✗ El tener varios turnos puede ocasionar problemas de coordinación y comunicación.
- ✗ El pago de tasa de tiempo extra puede aumentar el costo del producto o del servicio.

c) Por función de la Empresa

Cuando se crea un nuevo departamento lo que las empresas normalmente hacen, es una verificación de las actividades que realizará.

Por ejemplo las funciones básicas de la empresa son: producción (generar utilidad o agregar utilidad a un bien o servicio), venta (encontrar consumidores, pacientes, clientes, estudiantes o miembros que estarán de acuerdo en aceptar el bien o el servicio a un precio o por un costo) y finanzas (obtener y cobrar, proteger y gastar los fondos de la empresa).

Ha sido lógico agrupar estas actividades en departamentos tales como ingeniería, producción, ventas o mercadotecnia y finanzas. Con frecuencia estas designaciones funcionales particulares no aparecen en el organigrama. Primero, no existe una terminología generalmente aceptada: una empresa industrial utiliza los términos “producción”, “ventas”, y “finanzas”; un vendedor mayorista esta interesado en actividades como “compras”, “ventas” y finanzas; mientras que un ferrocarril se dedica a “operaciones”, “trafico” y “finanzas”.

Una segunda razón de la diversidad de términos es que con frecuencia las actividades básicas difieren en importancia: los hospitales no tienen departamentos de ventas; las iglesias no tienen departamentos de producción. Eso no significa que no se lleven a cabo estas actividades, si no simplemente que no están especializadas o que son de tan poca importancia que se combinan con otras.

La base mas ampliamente utilizada para organizar es la funcional y se encuentra presente en casi toda empresa y en algún nivel en la estructura de la de la organización.

Las características de las funciones de las empresas de ventas, producción y finanzas, están tan ampliamente reconocidas y profundamente comprendidas que son la base no solo de la organización departamental sino también, con mayor frecuencia, de la departamentalización a nivel superior.

La coordinación de las actividades se pueden lograr mediante reglas y procedimientos, varios aspectos de la planeación (por ejemplo, las metas y los presupuestos), la jerarquía organizacional, los contactos personales y en ocasiones los departamentos de enlace. Se puede utilizar un departamento de este tipo entre ingeniería y producción para manejar los problemas de diseños o de cambios.

#### Ventajas

- ✓ La ventaja más importante de este tipo de organización es que es un método lógico y probado a través del tiempo.
- ✓ También es la mejor forma de asegurar que los altos gerentes defenderán el poder y el prestigio de las actividades básicas de la empresa.
- ✓ Además sigue el principio de la especialización ocupacional y de esta forma facilita la eficiencia en las labores del personal.

#### Desventajas

- ✗ Puede tender a disminuir el interés en los objetivos globales de la empresa.
- ✗ El tamaño del área geográfica en la que opera una empresa puede necesitar del agrupamiento territorial de las actividades; la producción o la compra de numerosas líneas de productos.
- ✗ Desarrollan actitudes y otros patrones de conducta que muestran lealtad a un departamento funcional y no a la empresa en general. Estos muros entre los departamentos funcionales son comunes y se requieren de mucho esfuerzo para derribarlos.

#### d) Territorial o Geográfica

Es bastante común en empresas que operan en amplias áreas geográficas.

Este tipo de organización es especialmente atractiva para empresas a gran escala u otras empresas cuyas actividades estén física o geográficamente dispersas. Sin embargo, una planta quizá sea local en sus actividades y a pesar de ello asigne el personal de su departamento de seguridad sobre una base territorial, por ejemplo, colocando dos guardianes en cada una de las entradas al sur y al oeste.

Este tipo de organización es la que se usa con más frecuencia en las ventas y la producción; no se utiliza en finanzas que, por lo general, se concentra en las oficinas centrales.

### **Ventajas**

- ✓ Asigna la responsabilidad a un nivel inferior.
- ✓ Estimula la participación local en la toma de decisiones y mejora la coordinación de las actividades en una región.
- ✓ Los gerentes pueden prestar especial atención a las necesidades y problemas de los mercados locales.
- ✓ La producción se puede organizar también sobre una base territorial estableciendo plantas en una región en particular.
- ✓ Esto puede reducir los costes de transporte y el tiempo de entrega.
- ✓ Mejora la comunicación cara a cara con las personas de la comunidad.

### **Desventajas**

- ✗ Requieren de más personas con capacidades administrativas generales y la escasez de ellas con frecuencia es factor que limita el crecimiento de una empresa.
- ✗ Tiende a duplicar los servicios.
- ✗ Puede aumentar el problema del control por parte de los altos gerentes en las oficinas centrales.

## **3.3 Personal del departamento de impuestos**

El análisis de puestos del departamento de impuestos nos permite hacer asignaciones precisas de trabajo en cuanto a responsabilidad y autoridad de cada puesto y otorgar o delegar autoridad que el cumplimiento de sus funciones requiere. La organización del departamento de impuestos de una empresa de ventas al detalle debe seguir los siguientes lineamientos:

### 3.3.1 Gerente:

Su función principal es velar por el adecuado cumplimiento de los objetivos los cuales como ya indicamos anteriormente consisten básicamente en el aprovechamiento de beneficios fiscales, el adecuado cálculo del pago de los impuestos y su registro contable así como el análisis y revisión de prácticas contables.

Los requisitos técnicos, deberes y responsabilidades del gerente de un departamento de impuestos deben incluir:

- **Requisitos técnicos:**

- a) Maestría en Derecho Tributario
- b) Dominio absoluto del idioma Inglés.
- c) Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría
- d) Experiencia de 5 á 10 años como mínimo de conocimientos fiscales.
- e) Capacidad para reconocer los factores que ayuden al desarrollo del departamento.
- f) Experto en el área que desarrolla y poseer conocimientos sólidos de otras áreas.
- g) Participar como instructor en todos los cursos de capacitación del departamento.
- h) Excelente habilidad de comunicación verbal y escrita.
- i) Habilidad para detectar problemas y solucionarlos.

### 3.3.2 Sub-Gerente o Supervisor:

Los Sub-Gerentes deben poseer capacidad para planear y terminar satisfactoriamente los trabajos y pueden mantener relaciones adecuadas con los gerentes de los diferentes departamentos de la compañía.

- **Requisitos Técnicos:**

- a) Licenciado en Contaduría Pública y Auditoría.
- b) Estudios de Maestría en Derecho Tributario.

- c) Dominio del Idioma Ingles.
- d) Experiencia de 3 á 4 años como mínimo de conocimientos fiscales.
- e) Conocimientos técnicos sólidos del área asignada.
- f) Capacidad de de resolver problemas a través del estudio.
- g) Investigación y estudio, como una rutina normal en el desarrollo profesional.
- h) Ampliar los conocimientos fundamentales de otras áreas.
- i) Habilidad para resolver problemas.
- j) Participar activamente como instructor en cursos del departamento.

### 3.3.3 Auxiliares A

Los Auxiliares A son parte fundamental del departamento ya que ellos en la mayoría de los casos desarrollan todas las tareas programadas.

- **Requisitos técnicos:**

- a) Haber aprobado como mínimo ocho semestres aprobados en la carrera de Contador Público y Auditor.
- b) Experiencia de dos a tres años como mínimo en el área y haberse desempeñado como Auxiliar B el tiempo suficiente par adentrarse en los problemas de la compañía.
- c) Amplios y profundos conocimientos técnicos del área donde se desarrolla y conocer con bastante amplitud los aspectos importantes de otras áreas.
- d) Hábitos de estudio y de la investigación en la literatura técnica.
- e) Habilidad para resolver problemas proponiendo las diversas soluciones con base en estudios y argumentaciones técnicas.
- f) Noción de las operaciones básicas de la compañía.
- g) Conocimiento del proceso electrónico de datos.
- h) Haber cursado satisfactoriamente los cursos de capacitación para Auxiliares B.

### 3.3.4 Auxiliares B

El trabajo de los Auxiliares B es la base para el desarrollo de los trabajos que requirieren la obtención de información.

- **Requisitos técnicos:**

- a) Al menos seis semestres aprobados de la carrera de Contador Público y Auditor.
- b) Haber intervenido en trabajos completos.
- c) Conocimientos básicos y sólidos en prácticas de contabilidad, costos e impuestos.
- d) Habilidad para comunicarse verbal y por escrito.
- e) Tener mente inquisitiva y alerta y poder habituarse al estudio e investigación.
- f) Controlar un segmento importante de un trabajo.
- g) Obtener conclusiones del resultado de un trabajo y definir problemas, sus efectos y posibles soluciones

### 3.4 Responsabilidades del departamento

A continuación se muestran aspectos de manera general que deben cumplir los integrantes del departamento de impuestos, (en el próximo capítulo detallaremos las funciones específicas de cada uno de ellos).

#### 3.4.1 Gerente

- **Deberes y responsabilidades:**

- a) Participar activamente en la calendarización de los trabajos.
- b) Revisar los trabajos para asegurarse que se hicieron con calidad y que se cumplieron los programas y evidenciar su participación en un memorándum.
- c) Formular todo tipo de informes y discutirlos con la gerencia financiera y/o administrativa.

### 3.4.2 Sub-Gerente o Supervisor

- **Deberes y Responsabilidades:**

- a) Planeación oportuna, de manera que los trabajos sean realizados con calidad y en el menor tiempo posible.
- b) Terminar totalmente los trabajos, asegurar que el trabajo cuenta con programas y que éstos fueron observados adecuadamente de acuerdo el alcance planeado.
- c) Supervisar varios trabajos, relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, visitando físicamente las sucursales de la compañía, si las hubiere.
- d) Orientar técnicamente a los auxiliares A y B en cuestiones técnicas, motivando el estudio y superación profesional.
- e) Estar alerta a localizar problemas técnicos y su pronta solución.
- f) Conocer profundamente las peculiaridades y características de las operaciones de la compañía
- g) Mantener magnificas relaciones con el Gerente y comunicarle los problemas y avances del trabajo específicamente asignado.
- h) Mantener informado al Gerente de la división de los aspectos sobresalientes del trabajo proveyéndole la información necesaria o el memorándum respectivo.
- i) Formular memorándum como evidencia de su participación en cada trabajo.
- j) Vigilar que la capacitación del personal sea llevada a cabo sobre la marcha y que se reciba.
- k) Participar como asesor instructor en el programa de desarrollo profesional.

### 3.4.3 Auxiliar A

- **Deberes y responsabilidades:**

- a) Responsabilidad total del desarrollo de los servicios en el campo de trabajo.
- b) Asegurar que el trabajo se desarrolle de conformidad con los programas o con base en las instrucciones recibidas y alcance fijado.



- c) Capacitar sobre la marcha de los Auxiliares B que trabajen con él y contestar las preguntas que le formulen.
- d) Supervisar el trabajo de los Auxiliares B asignados.
- e) Revisar los papeles de trabajo, determinar los pendientes y responsabilidades que sean cubiertos adecuada y oportunamente. Formular programas de trabajo en todos los casos.
- f) Identificar problemas y comunicarlos oportunamente al sub-gerente y Gerente, debiendo proveer alternativas para su solución, siempre fundadas en argumentaciones técnicas y con referencia a literatura técnica.
- g) Preparar los informes o memorándum del resultado del trabajo, debiendo los mismos ser completos y no esperar que el sub-gerente o el gerente los termine totalmente.
- h) Avisar oportunamente de problemas que impidan se cumpla satisfactoriamente con el trabajo, que hayan sido observados en los diferentes departamentos de la compañía.
- i) Al final de un periodo contable informar al sub-Gerente, los avances y logros de los Auxiliares B.
- j) Formular memorándums evidenciando su participación en cada trabajo.
- k) Estar alerta a las consultas de tipo fiscal de los demás departamentos e informar inmediatamente al sub-gerente para que él se encargue de las mismas.
- l) Obtener capacitación sobre la marcha.
- m) Participar como instructor en los cursos de capacitación que organice la compañía.

#### **3.4.4. Auxiliar B**

- **Deberes y responsabilidades:**
  - a) Obtener evidencia de los hechos señalados en los programas de trabajo y las instrucciones recibidas
  - b) Comprender la naturaleza del trabajo a desarrollar y saber reconocer problemas.
  - c) Comunicación oportuna con los encargados del avance del trabajo.

- d) Documentar apropiadamente el trabajo realizado.
- e) Establecer buenas relaciones de trabajo.
- f) Controlar el presupuesto de trabajo.
- g) Atento a cooperar con el Auxiliar A.
- h) Terminar el trabajo sin pendientes.
- i) Insistir en que se reciba capacitación sobre la marcha.
- j) Asistir puntualmente y participar activamente con sus dudas e inquietudes en los cursos de capacitación que organice la compañía o que sean impartidos por otras entidades.

### **3.5 Procedimientos administrativos del departamento de impuestos**

Como normas de aplicación general para todos los puestos en el departamento de impuestos deberá observarse y aplicarse los siguiente:

#### **3.5.1 Conocimientos:**

- Conocimientos técnicos que se espera tenga el individuo a su nivel.
- Calidad de trabajo.
- Habilidad para resolver problemas y presentar soluciones.
- Comunicación técnica y capacidad para emitir juicios maduros.

#### **3.5.2 Desarrollo en el trabajo:**

- Disposición al trabajo.
- Aceptar responsabilidades.
- Saber seguir instrucciones.
- Cooperación con la compañía
- Deseo de progresar y de aprender.
- Saber delegar trabajo y autoridad.
- Participación en cursos de capacitación.
- Relación y trato correcto con todo el personal.
- Respeto, empatía y confianza.
- Facilidad de relacionarse y motivar.
- Habilidad para dirigir, crear retos de trabajo y espíritu de equipo.

- Participación en el desarrollo profesional.
- Preparación oportuna de evaluaciones con contenido significativo y debidamente discutidas

#### **3.5.2.1 Organización:**

- Habilidad para organizar su trabajo y el de los asistentes.
- Limpieza y claridad.
- Habilidad para tener evidenciado el trabajo realizado.
- Aceptación de sugerencias para realizar su trabajo.

#### **3.5.2.2 Puntualidad:**

- Reconocimiento de que la puntualidad es un aspecto de orden y de buena conducta.
- Desarrollar la puntualidad profesional al iniciar sus funciones en adición a su presencia física y campo de trabajo.

#### **3.5.3 Aspectos humanos:**

- Presentación y personalidad.
- Personalidad agradable.
- Control de si mismo.
- Presentación.
- Deseos de superaciones personales.
- Gusto en el vestir.

**CAPITULO IV**  
**CREACIÓN DE UN DEPARTAMENTO DE IMPUESTOS EN UNA EMPRESA**  
**DEDICADA A LAS VENTAS AL DETALLE (SUPERMERCADOS)**  
**(CASO PRÁCTICO)**

**Antecedentes**

La cadena de supermercados “El más Grande” cuenta con más 50 sucursales en toda la republica de Guatemala y para el presente año se piensa expandir con otras 15 sucursales más. Dicha cadena de supermercados estableció que implementara un departamento de impuestos a manera de minimizar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, es muy importante indicar que previo a la implementación se deben realizar los pasos que se indican a continuación:

**4.1 Pasos previos a la implementación**

Tal y como se ha dado a conocer en el capitulo anterior, es muy importante que previo a crearse o implementarse un departamento de impuestos se realicen las etapas siguientes:

- a) Realización de un diagnóstico fiscal, ya que en función de el mismo se podrá conocer si la gestión de las personas encargadas de los cálculos y preparación de los impuestos es aceptable o no.
- b) Realización de un análisis Costo-Beneficio, ya que con ello se podrá identificar si es factible la creación de un departamento o bien contratar a personal externo para ello.
- c) Si luego de analizar los pasos precedentes es factible la creación del departamento de impuestos, se deberá definir cuanto personal tendrá el mismo el cual deberá evaluarse dependiendo del tamaño de la empresa, ya que se ha demostrado que este tipo de negocios tiende a expandirse rápidamente no solo a nivel local sino internacional lo cual significa también la expansión de las actividades relacionadas al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

- d) Deberá evaluarse la cantidad del equipo a invertir en este nuevo departamento como por ejemplo computadoras, maquinas de escribir, calculadoras, etc.
- e) Adicionalmente también deberá evaluarse el espacio físico el cual ocupara, y eso dependerá del personal que integre dicho departamento.
- f) Finalmente y como paso muy importante se deberán definir con precisión los procedimientos a realizar en el departamento, y los cuales podrán ser divididos en: a) preparación de declaraciones y pago de impuestos los cuales son los procedimientos encaminados hacia la verificación de los cálculos de los impuestos de la compañía no solo como sujeto pasivo sino como agente de retención. y b) obligaciones fiscales, los cuales son los procedimientos a verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa y sus sucursales, como por ejemplo habilitación de libros, facturas, permisos etc.

#### **4.2 Procedimientos obligatorios a observarse**

Los procedimientos básicos que realizara el departamento para fines prácticos se ordenaron conforme su periodo de realización:

##### **A.** Procedimientos a realizarse de forma mensual.

Los procedimientos básicos mensuales que el departamento debe realizar se enumeran a continuación:

- A.1. Procedimientos específicos para el calculo de retenciones del Impuesto sobre la Renta a personas domiciliadas en el país.
- A.2. Procedimientos específicos para el cálculo de retenciones del Impuesto sobre la Renta a personas no domiciliadas en el país.
- A.3. Procedimientos específicos para elaboración de la declaración del impuesto al valor agregado (ingresos).
- A.4. Procedimientos específicos para preparación de la declaración del impuesto al valor agregado (Gastos).
- A.5. Procedimiento especifico para control de documentos emitidos por cada sucursal.
- A.6. Procedimientos específicos de revisión por cada sucursal.

### A.1 Procedimientos específicos para el cálculo de retenciones del Impuesto sobre la Renta a personas domiciliadas en el país.

No.	Procedimiento
A.1.1.	El área contabilidad deberá enviar un listado junto con la documentación (facturas de los proveedores) que deben ser la base para la retención definitiva.
A.1.2.	Verificar que en todas las facturas se consigne la frase “Retener el 5%”, solamente en este caso deberá realizarse la retención respectiva.
A.1.3.	Preparar una cédula de trabajo detallando las facturas sujetas a la retención del impuesto respectivo, este listado debe indicar, la fecha y número de la factura, el nombre del proveedor y el monto total de la factura.
A.1.4.	Calcular un cinco por ciento de retención del Impuesto sobre la Renta.
A.1.5.	Si previamente estas facturas fueron registradas por el departamento de contabilidad, verificar que el Impuesto sobre la Renta por pagar registrado en la cuenta específica coincida con el impuesto por pagar que se consignó en el formulario de retención.
A.1.6.	Tome en consideración que estas declaraciones deben presentarse diez (10) días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuaron los acreditamientos en cuenta o se realizaron los pagos de las rentas.
A.1.7.	Adicional al procedimiento anterior, el departamento de Recursos Humanos deberá indicar el monto de las retenciones efectuadas a los empleados en relación de dependencia.
A.1.8.	Para validar esta información solicite los montos más significativos y verifique que los cálculos se realizaron de acuerdo con proyección del Impuesto sobre la Renta. Por motivos de confidencialidad solo solicitar cifras sin incluir el nombre del empleado ni el cargo que ocupa.
A.1.9.	Deje evidencia de la validación anterior.
A.1.10.	Finalmente, detalle las facturas especiales emitidas
A.1.11.	Haga un detalle de las facturas especiales emitidas, separe las facturas emitidas por concepto de compra de bienes y compra de servicios considerando que son diferentes porcentajes de calculo; 6.2% para servicios y 3.10% para bienes.
A.1.12.	El departamento de impuestos debe contabilizar estas facturas, y velar porque no sean emitidas habitualmente.
A.1.13.	No olvide que al momento de emitir facturas especiales en estas debe consignarse el monto retenido por concepto de Impuesto sobre la Renta e IVA.
A.1.14.	En función de lo anterior, el saldo que se registre contablemente deberá ser el mismo que se consigne como ISR por pagar por concepto de facturas especiales.
A.1.15.	Prepare el formulario correspondiente, ya sea en papel o formulario electrónico.
A.1.16.	Archive el formulario ya presentado, adjuntando la cédula del trabajo realizado.

**A.2. Procedimientos específicos para el cálculo de retenciones del Impuesto sobre la Renta a personas no domiciliadas en el país.**

No.	Procedimiento
A.2.1.	Como procedimiento general, los documentos del exterior (cuyo concepto sean servicios) serán procesados por el departamento de impuestos. Ante ello solicite lo siguiente:
A.2.2.	Todos los departamentos deben informar sobre la contratación de servicios del exterior, indicando la fecha de la contratación, nombre del proveedor, así como la fecha en que se enviara la factura al departamento de impuestos y finalmente deberá indicar la fecha en que se pagara el documento ya autorizado por el departamento de tesorería.
A.2.3.	Con base en dichos documentos, prepare una cédula detallando lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Fecha de factura</li> <li>2. Número de factura</li> <li>3. Proveedor de servicios</li> <li>4. País del proveedor</li> <li>5. Concepto de la factura</li> </ol>
A.2.4.	Es muy importante indicar que el gerente del departamento que contrató el servicio deberá indicarnos si la retención del Impuesto sobre la Renta se descontará del monto de la factura o bien la empresa asumirá el gasto.
A.2.5.	Incluir en la cédula de trabajo si la compañía absorbe el gasto de la retención o si se descuenta del total de la factura como normalmente se hace.  En el primer caso debe hacer el gross-up que no es más que incrementar al valor de la factura el monto correspondiente al impuesto. sobre este valor nuevamente calcule el impuesto que es el que se enterara a las cajas fiscales.
	De acuerdo al concepto de la factura debe hacerse la retención así: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) 5 % por concepto de transportes de carga prestados en el extranjero pero pagados en Guatemala por la empresa.</li> <li>2) 10% de renta imponible por pagos de seguros, reaseguros y reafianzamientos.</li> <li>3) 30% de renta imponible por películas cinematográficas y similares.</li> <li>4) 30% de renta imponible por noticias internacionales. (decreto 77-2005)</li> </ol> <p>Numerales 2 al 4) multiplicado por el 31% de tasa del impuesto aplicable según artículo 36 de la ley del ISR).</p> <p>De acuerdo con el artículo 45 de la ley debe retenerse:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 10% por concepto de intereses: pagos o acreditamientos en cuenta por concepto de dividendos, participaciones de utilidades, ganancias y otros beneficios pagados o acreditados por sociedades o establecimientos domiciliados en el país; pagos o acreditamientos en cuenta por concepto de</li> </ul>

A.2.6.	<p>dietas, comisiones, bonificaciones y otras prestaciones afectas al impuesto, incluyendo sueldos y salarios; y las rentas pagadas a deportistas y a artistas de teatro, televisión y otros espectáculos. Se exceptúa cuando la empresa que distribuya los mismos ha pagado el total del ISR que le correspondía.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 31 % por honorarios, regalías y otras retribuciones, por el uso de patentes y marcas de fábrica, así como asesoramiento científico, económico, técnico o financiero.</li> <li>• 31% sobre cualquier otra renta de fuente guatemalteca.</li> </ul> <p>En caso el concepto de la factura no se encuentre entre los conceptos anteriores, debe retenerse el treinta y uno por ciento; sin embargo deberá cerciorarse de esto con el departamento que solicito el servicio.</p>
A.2.7.	Registre contablemente el gasto por servicios, el gasto por ISR (si se hizo en base de gross-up), así como registre el abono en la cuenta de ISR por pagar y el abono al banco o a cuentas por pagar.
A.2.8.	Prepare el formulario correspondiente, ya sea en papel o formulario electrónico.
A.2.9.	Archive el formulario ya presentado, adjuntando la cédula del trabajo realizado.

### A.3. Procedimientos específicos para elaboración de la declaración del impuesto al valor agregado (ingresos)

No.	Procedimiento
A.3.1.	Antes de llenar el formulario del I.V.A. deberá operar los libros de compras y ventas, los cuales son la base para preparar la declaración.
A.3.2.	Solicite la información de todas las sucursales respecto a las facturas no habituales (esta información deberá ser proporcionada de 5 a 7 días después del cierre del mes).
A.3.3.	<p>Sobre la emisión de facturas no habituales podríamos mencionar entre otras las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Ventas exentas</li> <li>b) Facturación por faltantes de inventario</li> <li>c) Ventas de activos fijos</li> </ul>
A.3.4.	<p>a) En caso se efectuaron ventas a personas <b>exentas</b>, deben enviarse las constancias de exención, en la cual se deberá verificar lo siguiente:</p> <p>Que el nombre o razón social de la empresa (vendedora) sea el correcto          Que el NIT de la empresa (vendedora) sea el correcto          Que el número de la factura, así como el monto de la misma se el correcto y que se incluya el I.V.A.</p> <p>Que a la constancia se le consigne el sello de la institución exenta</p>
A.3.5.	Prepare un listado de todas las constancias de exención recibidas en el mes, el cual deberá incluir la fecha y el número de factura, el nombre del cliente, el monto de la factura con IVA, y finalmente el IVA por constancias de exención.
A.3.6.	Es importante indicar que en el listado de las constancias de exención debe indicarse claramente en que sucursal se realizo la venta exenta.



A.3.7.	Registre estas facturas de forma normal en el libro de ventas es decir incluyendo el IVA de las que tuvieron exención,
A.3.8.	El IVA exento deber ser contablemente ajustado, cargandose la cuenta de IVA y abonandose la cuenta por cobrar afectada ya que esta no será pagada por el cliente.
A.3.9	Finalmente, el monto de IVA por constancias de exención debe ser consignado en la declaración de IVA en el renglón específico.
<b>b)</b> A.3.10	En caso de algún faltante éste debe facturarse tal y como lo establece la ley del IVA.
A.3.11	Debe tomarse en cuenta que al momento de cuadrar los ingresos reportados en las declaraciones del IVA con los ingresos del estado de resultados éstos no deben coincidir ya que este tipo de facturación no debe incluida como parte de los ingresos de la empresa.
A.3.12	En función de lo anterior prepare una cédula indicando que sucursal emitió la factura, y en que fecha y el monto por faltantes de Inventarios; Finalmente, incluya el IVA que de esas facturas se derivan.
A.3.13	Sobre estos faltantes de inventarios, el área de inventarios debe tener pleno conocimiento de estos faltantes de inventarios antes que se haga el correspondiente ajuste contable.
A.3.14	Este procedimiento es aplicable también a las destrucciones de inventario el cual se explica en un apartado mas adelante.
A.3.15	Consigne estas facturas en el libro de ventas y de preferencia asignarles una clave para identificarlas como faltantes de inventarios.
<b>c)</b> A.3.16	Si la compañía realizo alguna venta de <b>activos fijos</b> (no vehículos, ya que normalmente esto lo realiza la matriz) deberá informarlo al departamento de impuestos, para que este elabore un detalle de las facturas que se emitieron por este concepto
A.3.17	Así mismo se deberá establecer con la ayuda del departamento contable (para que se indique el valor en libros del activo vendido) si por dicha venta se obtuvo una ganancia o una perdida originada por dicha venta.
A.3.18	Debe tomarse en cuenta que al momento de cuadrar los ingresos reportados en las declaraciones del IVA con los ingresos del estado de resultados éstos no deben coincidir, ya que este tipo de facturación no necesariamente debe ser considerada como un ingreso, tal y como se explico en el párrafo anterior.
A.3.19	Consigne estas facturas en el libro de ventas y de preferencia asignando una clave para identificarlas rápidamente.
A.3.20	Después de establecer por sucursal las facturas emitidas no habituales los siguientes pasos consisten en ingresar la información respecto a <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Exportación de bienes</li> <li>2. Ventas de servicios</li> <li>3. Ventas gravadas</li> </ul>
<b>(1)</b>	Solicite al departamento de contabilidad el detalle sobre los ingresos relacionados con las <b>Exportaciones de bienes.</b>
A.3.22	Solicite las facturas emitidas y coteje las mismas con el detalle que proporcione contabilidad.
A.3.23	En caso de haber diferencia indague sobre la misma y concluya al respecto.

A.3.24	Recuerde que las ventas por exportación no están afectas al Impuesto al Valor Agregado.
(2) A.3.25.	Solicite al departamento de contabilidad el detalle contable de las ventas por servicios.
A.3.26.	Realice pruebas selectivas comparando dicho detalle contra las facturas realizadas.
A.3.27	Verifique que los montos de las facturas coincidan con los del detalle proporcionado por contabilidad, de no haber ningún tipo de diferencia después de las pruebas proceda con incluir estas facturas dentro del libro de ventas.
(3)  A.3.28	Finalmente solicite al departamento de sistemas un detalle de las ventas netas realizadas por sucursal correspondiente al mes de operación. Este detalle deberá indicar lo siguiente:  Fecha de los documentos Numero de los documentos Montos de los documentos sin el IVA Montos de IVA por documento.
A.3.29	Este monto deberá coincidir con el monto total reportado por la contabilidad.
A.3.30	Se deberá hacer el corte de formas por sucursal, para establecer que se han operado todas las facturas, notas de crédito y notas de debito.
A.3.31	En el libro de ventas debe consignarse las ventas diarias realizadas durante el mes por sucursal, de allí la importancia que en el detalle proporcionado por el departamento de sistemas se incluya la fecha de cada documento.

#### **A.4.Procedimientos específicos para preparación de la declaración del impuesto al valor agregado (Gastos)**

No.	Procedimiento
	Para llevar el libro de compras el departamento de impuestos debe apoyarse en varias áreas de la empresa como lo son:  1. Departamento de compras (Área Local) 2. Departamento de importaciones (Exterior) 3. Departamento de contabilidad (área de activos fijos y registros contables) 4. Departamento de contabilidad (pagos fijos) 5. Departamento de sistemas.
A.4.1.	Como paso general el departamento de sistemas enviara un detalle en forma magnética al departamento de impuestos todas las compras, importaciones, activos fijos así como todos los gastos reportados en la contabilidad que se documenten con facturas notas de debito y notas de crédito, pólizas de importación, así como facturas especiales.
	Para de alguna manera validar la información proporcionada por sistemas, se debe solicitar a cada departamento un detalle de los egresos que realizaron en el mes, la siguiente información:

A.4.2.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Fecha de la factura</li> <li>2. Numero de factura</li> <li>3. Nombre del proveedor</li> <li>4. Monto del bien o servicio sin IVA</li> <li>5. Monto de IVA</li> </ol>																																																																
A.4.3.	<p>Luego de obtener cada detalle por departamento deben realizarse pruebas selectivas comparando estos detalles con el detalle general proporcionado por el departamento de sistemas, con una cobertura al menos del sesenta por ciento del total de IVA mensual.</p>																																																																
A.4.4.	<p>Ademas de la prueba anterior; deben hacerse pruebas documentales para verificar con exactitud que el valor de la factura restado coincida con el detalle proporcionado por el departamento de sistemas.</p>																																																																
A.4.5.	<p>También deberá observarse que los documentos estén a nombre de la empresa con su NIT y que identifiquen la compra o la prestación del servicio.</p>																																																																
A.4.6.	<p>Cerciorarse que los montos registrados por concepto de IVA coincidan con los reportados en la cuenta contable especifica de “IVA crédito fiscal”</p>																																																																
A.4.7.	<p>En el caso especial de activos fijos, verifique que estos sean necesarios para el proceso productivo de la empresa: ya que de lo contrario su monto no podrá reconocerse como parte del crédito fiscal de la empresa. Consulte con el gerente en caso de encontrar activos fijos de este tipo.</p>																																																																
A.4.8.	<p>Verifique que, en el detalle proporcionado por el departamento de sistemas, que las notas de debito de los proveedores aumenten el crédito fiscal, y en su caso las notas de crédito de estos, disminuyan el crédito.</p>																																																																
A.4.10.	<p>Derivado a que los supermercados normalmente son considerados como “Contribuyentes Especiales” de acuerdo a la Administración Tributaria se deberá realizar una retención a los proveedores del quince por ciento 15% de la tasa del Impuesto al valor Agregado por Operaciones mayores a Q 2,500.00 quetzales.</p> <p>Por ejemplo en una factura de Q 5,600.00 el tratamiento contable seria el siguiente:</p> <table border="1" data-bbox="430 1297 1469 1543"> <thead> <tr> <th>PDA 1</th> <th>Día XX</th> <th>Debe Q</th> <th>Haber Q</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>Compras</td> <td>5,000.00</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>Iva por Cobrar</td> <td>600.00</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>CxP Proveedor</td> <td></td> <td>5,510.00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Iva según constancias</td> <td></td> <td>90.00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Suma</td> <td><u>5,600.00</u></td> <td><u>5,600.00</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td>Para registrar la compra</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <table border="1" data-bbox="430 1570 1469 1753"> <thead> <tr> <th>PDA 2</th> <th>Día XX</th> <th>Debe Q</th> <th>Haber Q</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>Iva según constancias</td> <td>90.00</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>Bancos</td> <td></td> <td>90.00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Suma</td> <td><u>90.00</u></td> <td><u>90.00</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td>Registro del pago retenciones IVA a la SAT</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <table border="1" data-bbox="430 1780 1469 1921"> <thead> <tr> <th>PDA 3</th> <th>Día XX</th> <th>Debe Q</th> <th>Haber Q</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>Cuentas por Pagar</td> <td>5,510.00</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>Bancos</td> <td></td> <td>5,510.00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Suma</td> <td><u>5,510.00</u></td> <td><u>5,510.00</u></td> </tr> </tbody> </table>	PDA 1	Día XX	Debe Q	Haber Q		Compras	5,000.00			Iva por Cobrar	600.00			CxP Proveedor		5,510.00		Iva según constancias		90.00		Suma	<u>5,600.00</u>	<u>5,600.00</u>		Para registrar la compra			PDA 2	Día XX	Debe Q	Haber Q		Iva según constancias	90.00			Bancos		90.00		Suma	<u>90.00</u>	<u>90.00</u>		Registro del pago retenciones IVA a la SAT			PDA 3	Día XX	Debe Q	Haber Q		Cuentas por Pagar	5,510.00			Bancos		5,510.00		Suma	<u>5,510.00</u>	<u>5,510.00</u>
PDA 1	Día XX	Debe Q	Haber Q																																																														
	Compras	5,000.00																																																															
	Iva por Cobrar	600.00																																																															
	CxP Proveedor		5,510.00																																																														
	Iva según constancias		90.00																																																														
	Suma	<u>5,600.00</u>	<u>5,600.00</u>																																																														
	Para registrar la compra																																																																
PDA 2	Día XX	Debe Q	Haber Q																																																														
	Iva según constancias	90.00																																																															
	Bancos		90.00																																																														
	Suma	<u>90.00</u>	<u>90.00</u>																																																														
	Registro del pago retenciones IVA a la SAT																																																																
PDA 3	Día XX	Debe Q	Haber Q																																																														
	Cuentas por Pagar	5,510.00																																																															
	Bancos		5,510.00																																																														
	Suma	<u>5,510.00</u>	<u>5,510.00</u>																																																														

	El monto del impuesto al valor agregado retenido, deberá ser enterado a la Administración Tributaria, dentro de los primeros quince días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en que se realice la retención.
A.4.11	Se deberá llevar en la contabilidad un registro auxiliar con el detalle completo de las retenciones efectuadas.
A.4.12	Es muy importante indicar que en el caso que el proveedor también sea considerado como por parte de la Administración Tributaria como “agente de retención del Impuesto al Valor Agregado” no deberá realizarse la retención correspondiente.
A.4.13.	Deje evidenciado lo anterior una cédula cada uno de los procedimientos descritos anteriormente.
A.4.14.	Luego de verificar los procedimientos anteriores se procederá con la generación del libro de compras, que servirá de base de la declaración mensual.

#### **A.5. Procedimiento específico para control de documentos emitidos por cada sucursal**

No.	Procedimiento
A.5.1.	El penúltimo día de cada mes, solicitar al encargado de la sucursal, el corte de formas como por ejemplo (facturas, notas de crédito y notas de débito)
A.5.2	Revisar la información enviada por el encargado de la sucursal para verificar que existen suficientes formas para la operación de la sucursal del próximo mes.
A.5.3.	Vaciar la información en un archivo magnético para el control de estos documentos por sucursal.
A.5.4.	Si se verifica o se estima que la documentación será insuficiente para el próximo mes se avisara de inmediato al subgerente para que se gestione la autorización de nuevos documentos.

#### **A.6. Procedimientos específicos de revisión por cada sucursal.**

No.	Procedimiento
	Este procedimiento se realiza con la finalidad siguiente
A.6.1.	Verificar que las tiendas cuenten con los documentos fiscales que les corresponden.
A.6.2.	Verificar que las cajas registradoras emitan las facturas con los datos correctos.
A.6.3.	Además verificar que las tarjetas de salud de los empleados no estén ni vencidas ni próximas a vencerse, por la incidencia que tiene en el proceso de la obtención de licencias sanitarias.

**B** Procedimientos a realizarse cada trimestre

Los procedimientos básicos trimestrales que el departamento debe realizar se enumeran a continuación:

B.1. Procedimientos específicos para la determinación del Impuesto sobre la Renta trimestral (pago anticipado) en el régimen opcional artículo 72:

B.2. Procedimientos específicos para la elaboración de la declaración del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP)

B.3. Procedimientos específicos para pago de IUSI

**B.1. Procedimientos específicos para la determinación del Impuesto sobre la Renta trimestral (pago anticipado) en el régimen opcional artículo 72:**

No.	Procedimiento
	<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA TRIMESTRAL</b> (artículo 61 de la ley y artículos 28 y 29 del reglamento)
B.1.1.	Verifique la opción de cálculo de la empresa.
B.1.2.	<b>En caso la compañía opta por la opción de cierres parciales solicite al departamento de contabilidad lo siguiente:</b>
B.1.3.	a) Estados financieros al cierre del trimestre correspondiente (31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre.)
B.1.4.	b) Cerciórese que los estados financieros sean los finales y no preliminares
B.1.5.	c) Prepare una integración de los gastos no deducibles identificados al cierre del trimestre.
B.1.6.	d) Prepare una integración de las rentas exentas identificados al cierre del trimestre
B.1.7	e) A la utilidad neta del período, réstele los ingresos considerados como renta exenta y súmele los gastos considerados como gastos no deducibles, para obtener la renta imponible.
B.1.8	f) Calcule el treinta y uno por ciento sobre la renta imponible.

B.1.9	g) De acuerdo con los papeles fiscales de años anteriores establezca si existen créditos fiscales para acreditarlos al Impuesto sobre la Renta calculado.
B.1.10.	h) Finalmente contabilice el Impuesto sobre la Renta. En caso hubieran créditos para acreditar cargue la cuenta de “ISR por Cobrar” y abone la cuenta del crédito fiscal que fue acreditado. En caso no hay créditos fiscales, abonar la cuenta de bancos.
B.1.11.	<b>Si la compañía opta por la opción de la base imponible estimada solicite al departamento de contabilidad lo siguiente:</b>
B.1.12.	a) Estados financieros al cierre del trimestre correspondiente (31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre.)
B.1.13.	b) Cerciórese que los estados financieros sean los finales y no preliminares
B.1.14.	c) Identifique en el estado de resultados los ingresos mostrados al cierre del periodo.
B.1.15.	d) Para asegurarse que los ingresos brutos son los correctos, concilie los ingresos reportados en el estado de resultados versus los ingresos reportados en las declaraciones del IVA.
B.1.16.	e) En caso de haber alguna diferencia, hacer las averiguaciones necesarias a manera de estar seguros que los ingresos reportados en el estado de resultados son los correctos.
B.1.17.	e) Prepare una integración de las rentas exentas identificados al cierre del trimestre
B.1.18.	g) Reste a los ingresos brutos las rentas exentas y aplique el cinco por ciento, para obtener la renta imponible del trimestre
B.1.19.	h) Calcule el treinta y uno por ciento sobre la renta imponible.
B.1.20.	i) De acuerdo con los papeles fiscales de años anteriores, establezca existen créditos fiscales para acreditarlos al Impuesto sobre la Renta calculado.
B.1.21.	j) Finalmente contabilice el impuesto sobre la renta, en caso hubieran créditos para acreditar cargue la cuenta de “ISR por Cobrar” y abone la cuenta del crédito fiscal que fue acreditado; En caso no hay créditos fiscales, abonar la cuenta de bancos.
B.1.22.	<b>Si la compañía opta por la opción del impuesto determinado en el año anterior dividido entre 4, verifique lo siguiente:</b>
B.1.23.	a) Verifique en los papeles fiscales el Impuesto sobre la Renta determinado en el periodo anterior.

B.1.24.	b) Verifique que el impuesto determinado en el formulario del Impuesto sobre la Renta anual coincida con el impuesto sobre la renta determinado según los papeles fiscales.
B.1.25.	c) En el Impuesto sobre la Renta del período anterior fuere menor de un año, la renta imponible se proyectará a un año y se le aplicará la tarifa correspondiente
B.1.26	d) Ya establecido con exactitud el Impuesto sobre la Renta del periodo anterior divídalo entre cuatro, el resultado será el impuesto sobre la renta del trimestre.
B.1.27	e) De acuerdo con los papeles fiscales de años anteriores establezca si existen créditos fiscales para acreditarlos al Impuesto sobre la Renta calculado.
B.1.28	f) Finalmente contabilice el Impuesto sobre la Renta, en caso hubiere créditos para acreditar cargue la cuenta de “ISR por Cobrar” y abone la cuenta del crédito fiscal que fue acreditado. En caso no hay créditos fiscales, abonar la cuenta de bancos.

**B.2. Procedimientos específicos para la elaboración de la declaración del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz (IETAAP)**

No.	Procedimiento
	Obtenga los estados financieros del cierre del periodo anterior
	Antes de realizar el cálculo del Impuesto verifique que la compañía tenga un margen bruto mayor al cinco por ciento 5%, entendiéndose como tal la sumatoria del total de ingresos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas.  En caso la compañía obtenga un porcentaje menor <b>este impuesto no es aplicable.</b>
	<b>Calcule el impuesto sobre la base de los activos, determinando con certeza el monto de los saldos siguientes:</b>  <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Depreciaciones y amortizaciones</li> <li>2. Reserva de cuentas incobrables</li> <li>3. Créditos fiscales</li> </ol>
B.2.1.	Depreciaciones y amortizaciones acumuladas:  Cerciorarse que las depreciaciones y amortizaciones fueron calculadas de acuerdo con los porcentajes establecidos en la ley del Impuesto sobre la Renta. Si la empresa excede los porcentajes legales estas depreciaciones acumuladas deberían ser ajustadas para reportarlas con los porcentajes legales.
B.2.2.	Reserva de cuentas incobrables: Cerciórese que la reserva no exceda del tres por ciento del total de las cuentas por cobrar, (artículo 38 de la ley del Impuesto sobre la Renta.)

B.2.3.	<p>Créditos fiscales pendientes de reintegro:</p> <p>Asegurarse que estos créditos fiscales aún están vigentes, y para el efecto prepare una cédula en donde se indique la fecha de prescripción de los mismos.</p>
B.2.4.	<p>Verificados los puntos anteriores, sume los activos brutos y reste las depreciaciones, amortizaciones acumuladas así como la reserva de cuentas incobrables.</p>
B.2.5.	<p>Divida el resultado entre 4 y obtendrá la base imponible</p>
B.2.6.	<p>Luego multiplique la base imponible por la tasa del 1.25% si el periodo corresponde al 1 de enero del 2005 al 30 de junio 2006 (La tasa que deberá aplicar para el periodo del 1 de julio del 2006 al 31 de diciembre del 2007 será del 1%.)</p>
B.2.7.	<p>Tome en cuenta que al impuesto determinado podrá restarle el Impuesto Único sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre del pago del IETAAP.</p>
<p><b>Calcule del Impuesto sobre la base de los ingresos:</b></p>	
B.2.8.	<p>Tome el conjunto total de rentas de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos.</p>
B.2.9.	<p>Excluya los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento; las primas cedidas de seguro y de reafianzamiento; correspondientes al período indicado.</p>
B.2.10.	<p>Divida el resultado entre 4 y obtendrá la base imponible</p>
B.2.11	<p>Luego multiplique la base imponible por el la tasa del 1.25% si el periodo corresponde al 1 de enero del 2005 al 30 de junio 2006 (La tasa que deberá aplicar para el periodo del 1 de julio del 2006 al 31 de diciembre del 2007 será del 1%).</p>
B.2.12.	<p>Observe los dos cálculos y determine cual de los dos es el mayor, el cual será el impuesto a pagar.</p>
B.2.13.	<p>Antes de contabilizar este impuesto debe observar la forma de acreditamiento del mismo, el cual puede darse de dos formas:</p>
B.2.14	<p>a) El monto del impuesto que establece la ley, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en su artículo 10, podrá ser acreditado al pago del Impuesto sobre la Renta hasta su agotamiento, durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto al que deba pagarse en forma trimestral, como al que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.</p>
B.2.15.	<p>b) Los pagos trimestrales del Impuesto sobre la Renta que correspondan a los períodos de julio a septiembre del año dos mil cuatro en adelante, podrán acreditarse al pago del impuesto que se establece en la ley en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditamiento podrán cambiarlo únicamente con autorización de la administración tributaria.</p>



	En función de los dos párrafos anteriores así deberá contabilizarse.		
	<b>Inciso A)</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
	IETAAP	XX	
	Caja y Bancos		XX
	<b>Inciso B)</b>		
	IETAAP	XX	
B.2.16	Impuesto sobre la Renta		XX

### **B.3.Procedimientos específicos para pago de IUSI**

	<b>Procedimiento</b>
B.3.1.	Antes del vencimiento del trimestre solicitar a la municipalidad de donde se situó el bien inmueble, un estado de cuenta correspondiente al pago del IUSI por los inmuebles que la empresa posea.
B.3.2.	Verificar que dichos montos coincidan con el pago del trimestre anterior, (de lo contrario, investigar esta situación y comunicarlo de inmediato al Gerente del Departamento para que tome las medidas oportunamente).

### **C. Procedimientos a realizarse en forma anual.**

Los procedimientos básicos anuales que el departamento debe realizar se mencionan a continuación:

- C.1. Procedimientos específicos para el cálculo del Impuesto sobre la Renta anual (rubro de ingresos)
- C.2. Procedimiento específico para el cálculo del Impuesto sobre la Renta anual (rubro de costos y gastos)
- C.3. Procedimientos específicos para el cálculo del Impuesto sobre la Renta anual (rubros de activo y pasivo)
- C.4. Procedimientos específicos para el cálculo de la renta imponible
- C.5. Permisos para laborar asuetos y fines de semana

**C.1. Procedimientos específicos para el cálculo del Impuesto sobre la Renta anual  
(rubro de ingresos)**

No.	Procedimiento
C.1.1.	Detalle los ingresos o renta bruta del período, incluya ventas netas, más otros ingresos exentos, no afectos, ganancias de capital (artículo 8 de la ley).
C.1.2.	Conciliar los ingresos declarados al IVA con lo reportado en los registros contables e indague sobre la explicación de las diferencias.
C.1.3.	<p>Prepare una cédula en caso existan rentas que pudieran ser consideradas como exentas (intereses bancarios que ya pagaron el Impuesto Sobre Productos Financieros (ISPF), dividendos de compañías locales).</p> <p>Observe como se registraron los intereses (si los mismos se consideran netos del impuesto). En el caso que se registre por separado el ISPF este gasto deberá considerarse como no deducible para fines del Impuesto sobre la Renta.</p>
C.1.4.	Verifique la existencia de rentas no afectas, conforme al análisis efectuado en el rubro de bancos, o bien de cotejar en el balance de saldos ingresos que se evidencie hayan sido generados en el exterior (intereses bancarios o de inversiones en el exterior, dividendos de empresas domiciliadas en el exterior). (artículo 4 de la ley)
C.1.5.	<p>Solicite al departamento de contabilidad la integración de las ventas de bienes capital (artículo del 25 al 30 de la ley y artículo 11 del Reglamento).</p> <p>Es importante indicar que no deben ser consideradas como operaciones de capital, las pérdidas de bienes asegurados, los retiros o bajas de activos por destrucción, robo u obsolescencia, ni los inventarios de bienes que se comercian normalmente en la empresa.</p>
C.1.6.	Solicite a contabilidad la integración de otros ingresos o ingresos misceláneos, verifique la existencia de ingresos para los cuales no se emitió factura. (por ejemplo sobrantes de caja, o regularizaciones de cuentas contables).
C.1.7.	Verifique si en el período se efectuó alguna revaluación de bienes; Para ello documente el pago del impuesto e identifique que el aumento en el capital (superávit por revaluación) no se reporta como renta afecta.

**C.2.Procedimiento específico para el cálculo del Impuesto sobre la Renta anual  
(rubro de costos y gastos)**

No.	Procedimiento
C.2.1.	<p>Verifique la documentación de los costos como pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de bienes,</p> <p>Debe observarse que se cumplan las disposiciones del Reglamento. En caso de delitos, se requiere la denuncia ante autoridad judicial correspondiente (artículo 38, literal “ñ” de la ley del ISR). Para aceptar la deducción.</p>
C.2.2.	<p>Verifique que el saldo inicial de los inventarios, corresponda al final del período fiscal anterior.(artículo 48 de la ley del ISR)</p>
C.2.3.	<p>Identifique o solicite una integración al departamento de Recursos Humanos sobre los sueldos, sobresueldos, comisiones, gratificaciones, dietas y aguinaldos otorgados a socios o consejeros de sociedades anónimas, que sean principales accionistas.</p> <p>El límite máximo es del 10% sobre las ventas o ingresos, siempre que se realice la retención correspondiente (literal “d, ii”, del artículo 38 de la ley del ISR)</p>
C.2.4.	<p>Si la empresa tiene registrada en el pasivo una reserva para indemnizaciones, verifique que el gasto realizado por este concepto no exceda del 8.33% sobre los sueldos, salarios ordinarios y extraordinarios, bonificación incentivo, bono 14, aguinaldo y comisiones. Prepare una cédula en donde se evidencie esta prueba.</p> <p>Verifique que no se utilicen los dos métodos de indemnización es decir el método de la reserva como el de pago directo.</p> <p>Es importante establecer cual es la política de la empresa al respecto. (artículo 38, literal “f” de la ley del ISR y artículo 15 del Reglamento)</p>
C.2.5	<p>Para verificar que no se utilicen los dos métodos de pago de indemnizaciones, en una cédula sume los abonos de la reserva y compárelos contra los cargos del gastos. Los abonos del período deben ser igual al gasto registrado en los resultados del período. De haber alguna diferencia indague sobre la misma e incluya los comentarios al respecto.</p>
C.2.6.	<p>Verifique si las mejoras efectuadas a propiedades arrendadas se están registrando como gastos o se capitalizaron al activo ( artículo 38,literal “l” de la ley del ISR y artículo 17 del Reglamento)</p>
C.2.7.	<p>Los recargos e intereses, las multas aplicadas por el Estado, las municipalidades o sus entidades, deben estar registradas como gastos no deducibles. Identifique los mismos en la integración de gastos no deducibles.</p>

C.2.8.	<p>Consulte en Tesorería sobre los porcentajes de interés pagados en el período sobre préstamos obtenidos, los que no deben exceder las tasas de interés que aplica la administración tributaria. En caso de que dichos porcentajes sean mayores a los establecidos por la administración tributaria, el exceso deberá ser considerado como no deducible de la renta bruta (literal m, artículo 38 de la ley del ISR).</p>
C.2.9.	<p>Determine los gastos no deducibles por intereses pagados a personas no fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos, conforme la información contenida en el análisis de pasivos.</p> <p>Asimismo prepare cédula de trabajo de las instituciones del exterior que no son consideradas como entidades financieras o bancarias; o que, si reúnen dicha calidad las divisas del préstamo no ingresaron al país. (Literal “m” del artículo 38 de la ley del ISR).</p>
C.2.10	<p>Identifique las cuentas incobrables registradas por el departamento contable, (método del gasto directo); para que sean deducibles se requiere que se justifique tal calificación, mediante la presentación de requerimientos fehacientes de cobro, o de acuerdo con procedimientos establecidos judicialmente.; todo ello antes de que prescriba la deuda (dos años conforme al Código Civil) o que la misma sea calificada de incobrable.</p> <p>(Literal “q” del artículo 38 de la ley del ISR).</p>
C.2.11	<p>Solicite o investigue el gasto registrado por donaciones, (para que éste sea deducible las donaciones debieron ser otorgadas a favor del Estado, las municipalidades y sus empresas; a las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, científicas y culturales, a las iglesias, a las entidades o asociaciones de carácter religioso, a las universidades y partidos políticos; todos debidamente autorizados).</p> <p>Deducción máxima 5% de la renta neta o de Q500,000 en cada período impositivo. (Artículo 38 literal “s” de la ley del ISR y artículo 19 del Reglamento). Nota la limitación anterior no aplica para fundaciones de carácter científico y cultural por lo que solo debe observar que este documentado satisfactoriamente.</p>
C.2.12.	<p>En el caso de donaciones de derechos o bienes: verifique que la deducción por este concepto no exceda del costo de adquisición o construcción, no amortizado o depreciado a la fecha de la donación. (Literal s, artículo 38 de la ley del ISR).</p>
C.2.13.	<p>Para que las donaciones sean deducibles las instituciones antes indicadas deben estar debidamente constituidas, y llevar contabilidad completa, e inscribirse como contribuyentes al RTU y que presenten su declaración jurada anual del ISR. (Literal s, artículo 38 de la ley del ISR).</p>
	<p>En una cédula específica realice la prueba de los honorarios, comisiones, reembolso de gastos deducibles y similares por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, prestado desde el exterior Para que sea deducible el asesoramiento, deben existir dictámenes escritos y</p>

C.2.14.	<p>pormenorizado de una situación o problema planteado y se practique la retención del ISR.</p> <p>Los gastos anteriores se limitan al 1% de la renta bruta o del 15% del monto de los salarios pagados a los trabajadores guatemaltecos (se escoge el mayor para realizar el análisis de la deducibilidad del gasto). (literal t, artículo 38 de la ley del ISR)</p>
C.2.15.	<p>Analice el gasto de viáticos comprobables incurridos dentro y fuera del país, asignados a socios, miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos y a funcionarios y empleados. Incluir los gastos de transporte. (El monto máximo de la deducción es del 5% de la renta bruta). (literal v, artículo 38 de la ley del ISR).</p>
C.2.16.	<p>Observe si se registran gastos por regalías (verifique si también se registra este tipo de gasto en el costo) pagadas por el uso de marcas y patentes de invención inscritos en el Registro de la Propiedad Industrial, fórmulas, derechos de fabricación, que se destinen a generar rentas gravadas y que se efectúe la retención.</p> <p>El gasto no debe exceder del 5% de la renta bruta y debe contarse con el contrato de regalía, en el que deben establecerse el monto y las condiciones de pago al beneficiario. (Literal w, artículo 38 de la ley del ISR).</p>
C.2.17.	<p>De existir exceso en el gasto de amortización de los gastos de organización, con relación a lo establecido legalmente, cuantificar el mismo, ya que se deberá considerar como parte de los gastos no deducibles del periodo. (literal y, artículo 38 de la ley del ISR)</p>
C.2.18.	<p>Analice las cuentas de pérdidas y ganancias cambiarias. Si el resultado de compensar pérdidas y ganancias, resulta pérdida cambiaria, indagar con el área contable si el mismo se origina de compras efectivamente realizadas, ya que de lo contrario deberá incluirlas como parte del gasto no deducible. (Literal z, artículo 38 de la ley del ISR).</p>
C.2.19.	<p>Verifique los gastos no deducibles registrados y prepare una cédula detallando los mismos</p>
C.2.20.	<p>Verifique como se determinaron las pérdidas de capital, las cuales deben ser considerada como no deducibles en la determinación de la renta imponible de las operaciones del giro habitual de la empresa (artículo 29 de la ley del ISR). Esta pérdida podrá compensarse con futuras ganancias de capital en un plazo de cuatro años.</p>
C.2.21.	<p>Verifique los papeles fiscales de años anteriores y establezca si existen pérdidas de capital de períodos anteriores para compensar con ganancias en el año actual o para su aprovechamiento en el siguiente periodo (si aplica deje evidencia de este procedimiento).</p>

**C.3 Procedimientos específicos para el cálculo del Impuesto sobre la Renta anual  
(rubros de activo y pasivo)**

No.	Procedimiento
C.3.1	Observe la integración del rubro de bancos e identifique cuentas abiertas en el exterior (esto le dará la idea de posibles ingresos de rentas de fuente no guatemalteca, artículo 4 de la ley del ISR). Confirme con el departamento de Tesorería.
C.3.2	<p>La estimación o reserva para cuentas incobrables (no puede exceder del 3% de los saldos al final del período fiscal de cuentas y documentos por cobrar del giro habitual de la empresa( (artículo 38, literal “q”de la ley del ISR)</p> <p>Realice esta prueba e incluya sólo cuentas y documentos por cobrar relacionadas con el giro del negocio. En caso de exceder el límite debe ajustar el monto de la reserva, (proponga el ajuste contable).</p>
C.3.3.	<p>Verifique en la sección de Inventarios del balance, si se muestran saldos de cuentas de reservas de inventarios (el artículo 49 de la ley del ISR establece “en la valoración de los inventarios no se permitirá el uso de reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios, contingencias de mercado o de cualquier otro orden”).</p> <p>De existir el saldo del mismo deberá incluirse como no deducible. (Proponga el ajuste para fines del cálculo del Impuesto sobre la Renta).</p>
C.3.4.	Liste los activos fijos sujetos a depreciación ó solicite al departamento de contabilidad un listado de activos fijos y las tasas de depreciación; compare o verifique que las mismas se encuentren dentro de los límites máximos de la ley del ISR (artículos 16, 17, 18 y 19 de la ley del ISR). Deje evidencia de este procedimiento.
C.3.5.	Verifique o consulte con el departamento de contabilidad si en la empresa se registraron como activos fijos, bienes que estén en calidad de arrendamiento financiero (estos activos no están sujetos a depreciación, y la deducción debe estar en función de la renta mensual que debe estar registrado como gasto) (artículo 16 y artículo 38 literal “k” de la ley del ISR).
C.3.6.	Verifique en el balance los bienes sujetos a amortización y prepare una cédula indicando el porcentaje aplicado para su deducción (artículos 22, 23, y artículo 38, literal “y” de la ley del ISR).
C.3.7.	<p>De acuerdo con la política de la empresa verifique si se provisionan o se estiman gastos del período. Esto puede hacerse si ya se cuenta con la documentación legal de soporte y el pago se realizará hasta en el siguiente período.</p> <p>De verificarse que son solamente estimación de gastos sin documentación de soporte deberán reclasificarse. Proponga el Ajuste respectivo. (Artículo 39, literal b).</p>

C.3.8.	<p>Para los préstamos otorgados por entidades del exterior que no sean instituciones bancarias o financieras de primer orden debió haberse retenido el 10% en concepto de retención de ISR (artículo 45, literal a) y artículo 12 del Decreto 80-2000).</p> <p>En caso de ser entidades bancarias o financieras de primer orden, pero las divisas no ingresaron al país el pago intereses esta sujeto al 10% de retención antes referido.</p> <p>Indagar y documentar esta situación con el departamento de tesorería o bien del área correspondiente.</p>
--------	--

#### C.4. Procedimientos específicos para el cálculo de la renta imponible

No.	Procedimiento
C.4.1.	<p>Determine la renta neta del período, partiendo de los ingresos, costos y gastos que se muestran en el balance de saldos, consulte si el mismo está sujeto a cambios, indique la fecha en que lo recibió por parte del departamento de contabilidad.</p>
C.4.2.	<p>Determine la renta imponible del período, partiendo de la renta neta indicada anteriormente, más gastos no deducibles (incluyendo las determinadas en la revisión y análisis de cuentas anteriores) menos rentas exentas. No olvide considerar las pérdidas de capital como gastos no deducibles.</p>
C.4.3.	<p>Calcule el Impuesto sobre la Renta a la tasa del 31% aplicable.</p> <p>Contabilice el gasto de Impuesto sobre la Renta, siempre y cuando lleve el Vo Bo. del subgerente o el gerente del departamento de impuestos.</p> <p>Realice el ajuste cargando la cuenta de Impuesto sobre la Renta en el estado de resultados y abone la cuenta de Impuesto sobre la Renta por pagar.</p>
C.4.4.	<p>Determine el Impuesto sobre la Renta por pagar, acreditando los pagos anticipados, pagos de IETAAP, o , pagos en exceso de períodos anteriores (este deberá constar en el formulario de la declaración “para acreditarse en el siguiente período de imposición” y otros créditos) (artículo 70 y 71 de la ley del ISR).</p> <p>En caso de haber créditos por aplicar, abone la cuenta por cobrar de impuestos y cargue la cuenta por pagar de ISR creada en el inciso anterior.</p>

### C.5. Permisos para laborar asuetos y fines de semana

No.	Procedimiento
C.5.1.	<p>Obtener el memorial respectivo firmado por el representante legal, dirigido a la Inspección General de Trabajo, adjuntando, fotocopia las patentes de comercio por cada una de las sucursales.</p> <p>(Este procedimiento se lleva más o menos 1 mes para obtener la resolución de dicha Inspección para trabajar los asuetos durante todo el año).</p>
C.5.2.	<p>Normalmente la solicitud se presenta al final del año calendario para las fechas del siguiente año y cada vez que se abre una tienda nueva. (Las autorizaciones originales son entregadas al departamento de recursos humanos para su custodia).</p>

### D. Procedimientos extraordinarios

Los procedimientos básicos extraordinarios que el departamento debe realizar se mencionan a continuación:

- D.1 Procedimiento para la destrucción de inventarios.
- D.2. Procedimientos específicos para autorización de libros y documentos contables
- D.3. Procedimientos específicos para la obtención de licencias sanitarias.
- D.4. Procedimientos específicos para obtención de licencias zoosanitarias
- D.5. Procedimientos específicos para autorización de máquinas registradoras
- D.6. Procedimiento específico para la obtención de patentes de licores.
- D.7. Procedimiento específico para cambio de versión de sistemas en máquinas registradoras
- D.8. Procedimientos específicos para las promociones de las sucursales
- D.9. Procedimientos específicos para fusión de empresas



**D.1 Procedimiento para la destrucción de inventarios.**

No.	Procedimiento
D.1.1.	El artículo 3 numeral 7) del Decreto No. 27-92 Ley del IVA, establece que todo hecho que implique baja de inventario se considera como hecho generador de impuesto, con excepción de los bienes percederos, delitos contra el patrimonio o casos de fuerza mayor.
D.1.2.	La empresas de ventas al detalle comercializan medicamentos que se consideran como bienes percederos y en consecuencia su baja del inventario no genera impuesto en ningún caso; sin embargo existen también otro tipo de mercadería de consumo que al momento de considerarlo como gasto, sí debiera ser facturado.
D.1.3.	Identifique plenamente la mercadería considerada como gasto para que en los casos en que el gasto sea por mercadería no percedera se facturen dichas bajas.
D.1.4.	Identifique el costo unitario de cada mercadería a facturar
D.1.5.	Prepare el aviso dirigido a la administración Tributaria sobre la destrucción de la mercadería, indicando el día que se realizara dicha destrucción.
D.1.6.	Pasado el plazo de 30 de días, realice la destrucción (si estuviere presente un auditor de SAT asegúrese de la exactitud levantada por este).
D.1.7.	Si no se presenta un auditor de la SAT, verifique la correspondiente acta notarial por lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La fecha de la destrucción sea la correcta</li> <li>2. El monto del inventario que se destruyo sea el correcto</li> <li>3. La descripción de los bienes sean correctos.</li> <li>4. Los datos de la empresa sean los correctos.</li> </ol>
D.1.8.	Contabilice el monto de la destrucción del inventario, cargando la cuenta de gasto de destrucciones, y abonando la cuenta de IVA por pagar así como la cuenta de inventarios.

**D.2. Procedimientos específicos para autorización de libros y documentos contables**

	Procedimiento
D.2.1.	Llenar formularios SAT 052 libros de compras y ventas. Asegúrese que dicho formulario se consigne la firma del representante legal.
D.2.2.	La compañía auto imprime sus facturas por lo que debe inscribirse al Registro Fiscal de Imprentas.
	Una vez impresos, en los documentos en blanco (prueba) se deberá verificar los siguientes aspectos: (en caso fueran documentos como facturas, notas de crédito y notas de débito):

D.2.3.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Identificación del documento</li> <li>2. Numeración correlativa e identificación de serie.</li> <li>3. Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor, si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica.</li> <li>4. NIT del emisor.</li> <li>5. Dirección del establecimiento.</li> <li>6. Fecha de emisión del documento.</li> <li>7. Espacio para los nombres y apellidos completos del adquirente, si es persona individual; razón o denominación social, si es persona jurídica.</li> <li>8. Espacio para el NIT del adquirente.</li> <li>9. Espacio para la descripción del producto.</li> <li>10. Descuentos concedidos.</li> <li>11. Cargos aplicados con motivo de la transacción.</li> <li>12. Precio total de la operación, con inclusión del impuesto.</li> </ol>
	<p>En caso fueran documentos como facturas especiales, se deberá observar:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La denominación factura especial.</li> <li>2. Numeración correlativa e identificación de serie, ésta deberá constar de un máximo de tres caracteres.</li> <li>3. Nombre completo y nombre comercial del contribuyente emisor, si es persona individual; razón social y nombre comercial si es persona jurídica.</li> <li>4. NIT del emisor.</li> <li>5. Dirección del establecimiento u oficina donde se emite el documento.</li> <li>6. Espacio para consignar la fecha de emisión del documento.</li> <li>7. Espacio para consignar nombre completo del vendedor o prestador del servicio, persona individual, a quien se le emite la factura especial.</li> <li>8. Espacio para consignar NIT del vendedor o prestador de servicios. En caso de que éste no tenga NIT, se dejará constancia del número de su cédula de vecindad.</li> </ol>

D.2.4.	<p>9. Espacio para dirección del vendedor o prestador de servicios, a quien se le emite la factura especial.</p> <p>10. Espacio para descripción de la venta, prestación de servicio o de los arrendamientos y de sus respectivos valores.</p> <p>11. Descuentos concedidos.</p>
D.2.5.	<p>Si las facturas son emitidas por máquinas o cajas registradoras autorizadas de forma mecánica o computarizada, asegurarse que contengan como mínimo y en forma claramente legible, la información siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La denominación “Factura”.</li> <li>2. Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor, si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica.</li> <li>3. NIT del contribuyente emisor.</li> <li>4. Número de resolución por la que la Administración Tributaria autorizó la emisión de las facturas y rango autorizado.</li> <li>5. Número de la factura, cuya secuencia consecutiva no debe interrumpirse por ningún motivo, salvo cuando la caja o máquina registradora llegue a su máxima capacidad numérica, desde cuyo punto debe de solicitar nueva autorización para emisión de facturas.</li> <li>6. Nombre y apellido del adquirente, si es persona individual, denominación o razón social, si es persona jurídica, o en su defecto la indicación siguiente: “Nombre:_____.”; debiéndose considerar un espacio en blanco para que se consigne razonablemente el nombre, razón o denominación social, según sea el caso del adquirente.</li> <li>7. Número de Identificación Tributaria del adquirente. Si este no lo tiene o no lo informa al emisor, se consignará las palabras <i>consumidor final</i> o las iniciales C.F.; o en su defecto indicará lo siguiente: “NIT:_____”; debiéndose considerar un espacio para que se consigne dicho número. En estos casos, tanto el nombre de la persona adquirente, como la consignación del NIT, deberá ser escrito manualmente en el documento original, bajo la responsabilidad del emisor.</li> <li>8. Descripción de la venta o del servicio prestado o de sus respectivos valores.</li> <li>9. El precio total de la operación con inclusión del impuesto, así como la indicación de descuentos aplicados.</li> <li>10. Fecha de la emisión.</li> </ol>

### D.3. Procedimientos específicos para la obtención de licencias sanitarias.

	<b>Procedimiento</b>
D.3.1.	Para la obtención de estas licencias, las gestiones deben realizarse al menos con 1 mes de anticipación, es decir, tener por lo menos las solicitudes ingresadas en el centro de salud respectivo, en este caso sería para las sucursales próximas a inaugurarse.
D.3.2.	Para llenar este formulario cerciórese con el encargado de la sucursal para incluir en el formulario lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Cuantas licencias desea que se le tramiten, es decir, si la sucursal tendrá carnicería, producción, verduras, lácteos, etc. Entonces así será el número de licencias a tramitar.</li> <li>b) Acompañar a este requerimiento, fotocopias de las tarjetas de salud de cada uno de los trabajadores por área, observar o verificar que estas no estén vencidas ni próximas a vencerse, ya que en ocasiones no son recibidas por el centro de salud.</li> <li>c) Realizar un croquis de la sucursal, es decir, un mapa donde señalen las áreas para las cuales se está requiriendo dichas licencias.</li> </ul>
D.3.3.	Llenar los datos requeridos en el Formulario ASALI 1, este formulario es proporcionado por el centro de salud.
D.3.4.	Preparar un memorial en donde se solicitan las licencias, firmado por el representante legal.
D.3.5.	Ingresarlos al centro de salud, (es importante indicar que el inspector del Centro de Salud nos tiene que indicar por escrito el día que se realizara la revisión a la sucursal lo que generalmente ocurre alrededor de 5 y 8 días calendario después de presentada la solicitud).
D.3.6.	Finalmente verificar que se entreguen las licencias de 10 a 15 después de su autorización.

#### D.4. Procedimientos específicos para obtención de licencias zoosanitarias

	Procedimiento
D.4.1.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fotocopia de la patente de comercio de la sucursal solicitante</li> </ul>
D.4.2.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elabore croquis de la sucursal indicando el área donde se encuentran los productos para mascotas.</li> </ul>
D.4.3.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Acompañar carta de actividades a que se dedica la empresa</li> </ul>
D.4.4.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Carta donde acepta el Doctor Veterinario como regente de la sucursal.</li> </ul>
D.4.5.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fotocopia del nombramiento y cédula del representante legal.</li> </ul>
D.4.6.	Todos los documentos anteriores deben de ser entregados al MAGA y esperar más o menos 15 días hábiles para que dicha institución entregue la autorización respectiva.

#### D.5. Procedimientos específicos para autorización de máquinas registradoras

	Procedimiento
D.5.1.	Llenar el formulario SAT 062 firmado por representante legal.
D.5.2.	<p>Para la autorización de maquinas registradoras se requiere que tengan documentos autorizados por el departamento de sistemas y los cuales consisten en:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Políticas de seguridad y mantenimiento del sistema,</li> <li>2. Certificación del sistema</li> <li>3. Factura de la compra de las máquinas</li> </ol> <p>Para solicitar lo anterior al departamento de sistemas debe preparar un memorandum firmado por el Gerente de Impuestos.</p>
D.5.3.	Presentación de formularios ante las ventanillas de la Administración Tributaria.

**D.6. Procedimiento específico para la obtención de patentes de licores.**

	<b>Procedimiento</b>
D.6.1	<p>Para la obtención de la Patente de licores se debe contar con la siguiente documentación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Licencia sanitaria para el área de abarrotes con venta de licor.</li> <li>b) Llenar el formulario SAT 3071.</li> <li>c) Fotocopia del nombramiento y cédula del representante legal, quien firma el formulario.</li> <li>d) Aval municipal, proporcionado por la municipalidad donde se ubicará la nueva unidad.</li> <li>e) Copia de la escritura de constitución de la sociedad, a la que pertenece la sucursal.</li> <li>f) Copia de la inscripción de la nueva sucursal ante el Registro Tributario Unificado.</li> <li>g) Copia del Número de Identificación Tributaria</li> <li>h) Balance General de apertura, firmado por el representante legal y certificado por el contador registrado donde muestre el capital en giro.</li> <li>i) Pago de fianza</li> </ul>
D.6.2.	Presentar los documentos a las ventanillas de SAT. Para que realice la inspección respectiva y dictaminar si procede o no autorizar la Patente de Licor.

**D.7. Procedimiento específico para cambio de versión de sistemas en maquinas registradoras**

	<b>Procedimiento</b>
D.7.1	Antes de iniciar con este procedimiento obtener un memorandum firmado por el encargado de la sucursal con indicación del porque se necesita el cambio de las maquinas registradoras.
D.7.2	Llenar el formulario SAT 072, para cancelar las máquinas registradora que se desea cambiar de versión.
	Presentar a la SAT los siguientes documentos adicionales para llevar a cabo

	este cambio:
	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Las etiquetas originales de las máquinas anteriores. (Solicitarlas al encargado de la sucursal)</li> <li>b) Políticas de mantenimiento y seguridad del sistema. (Solicitarlas al departamento de Sistemas)</li> <li>c) Certificación del nuevo tamaño en bytes, para la actualización en la SAT. (Solicitarla al departamento de Sistemas)</li> </ul>
D.7.3.	

### D.8. Procedimientos específicos para las promociones de las sucursales

	Procedimiento
D.8.1.	<p>Solicitud que debe llenar el departamento de mercadeo y enviar al depto de impuestos en donde se debe indicar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Nombre de la promoción</li> <li>b) Duración de la misma</li> <li>c) Mecánica</li> <li>d) Fecha, lugar y hora del sorteo (si es promoción comercial)</li> <li>e) Medios para comunicar a las personas ganadoras de algún premio</li> <li>f) Detalle de los premios a entregar</li> <li>g) Valor total de los mismos, excluyendo el IVA</li> <li>h) Valor total de la promoción</li> </ul>
	Reunidos todos los datos de la promoción proceder de la manera siguiente:
D.8.2.	a) Elaborar el memorial dirigido al Gobernadora del Departamento de Guatemala solicitando la autorización respectiva y presentarlo a dicha dependencia.
D.8.3.	b) En un plazo de 8 días hábiles, la entidad emite las resoluciones correspondientes para el pago del impuesto del timbre y la fianza respectiva para dicha promoción
D.8.4.	c) Calcule el impuesto del timbre para su pago con la fianza correspondiente. teniendo la fianza en nuestro poder (se tardan 3 días) y se procede a elaborar el memorial respectivo donde hace constar la entrega de los documentos a la entidad antes mencionada.
D.8.5.	d) Contabilizar el impuesto del timbre así como la fianza respectiva.
D.8.6.	e) Después de 8 días aproximados obtener de la Gobernación Departamental la autorización definitiva de la promoción.
D.8.7.	f) Después de realizado el sorteo esperar 30 días para entregar los premios correspondientes a las persona favorecidas.
D.8.8.	g) En el mes de entrega de los premios calcular la retención del Impuesto Sobre la renta y contabilizarla.
	h) Si por algún motivo los ganadores de la promoción no recogen los

D.8.9.	premios, estos deben entregarse a Gobernación Departamental para que esta institución disponga de éstos.
D.8.10.	<p>i) Después de haber concluido la promoción el departamento de mercadeo deberá de trasladar al departamento de impuestos la documentación necesaria para la correspondiente liquidación ante la Gobernación Departamental, por ejemplo:</p> <p>Finiquitos firmados por los ganadores de los mismos adjuntando para ello fotocopia de la cédula de cada uno de ellos. Además, deberá indicarse todos los premios que no fueron canjeados.</p>

### D.9. Procedimientos específicos para fusión de empresas

	Procedimiento
D.9.1.	Aunque las fusiones no se realizaran frecuentemente, se incluyen los procedimientos considerando la importancia que representan (debe aclararse que los procedimientos siguientes son en caso de una fusión por absorción).
	Los documentos con que se deben contar son:
D.9.2.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Escritura de fusión</li> </ul>
D.9.3.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Certificación del Registro Mercantil donde se certifica que la empresa se clausura porque fue absorbida por otra.</li> </ul>
D.9.4.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Debe llenar el formulario SAT 013 por cada empresa fusionada</li> </ul>
D.9.5.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtener del Registro Mercantil una certificación de cierre por cada empresa absorbida</li> </ul>
D.9.6.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Presentar en la SAT los siguientes documentos por cada empresa absorbida, para realizar el cierre fiscal de las mismas:               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) SAT 013</li> <li>b) Formulario de Inscripción o modificación ante el Registro Tributario Unificado.</li> <li>c) Certificación de cierre</li> <li>d) Presentar documentos contables no utilizados, debidamente anulados.</li> <li>e) Presentar libros contables al día</li> <li>f) Presentar libros de compras y ventas de cada empresa fusionada.</li> </ol> </li> </ul>
D.9.7.	Posteriormente a este trámite, se da aviso al Registro de la Propiedad Inmueble, cuando hay traslados de inmuebles de una empresa a otra.



## E. Procedimientos Únicos

Los procedimientos únicos que el departamento debe realizar se mencionan a continuación:

E.1. Procedimiento general para apertura de sucursal

E.2. Procedimientos específicos para cierre de sucursales

### E.1. Procedimiento general para apertura de sucursal

No.	Procedimiento
E.1.1.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Solicitar la patente de comercio respectiva ante el Registro Mercantil.</li> </ul>
E.1.2.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Inscripción ante el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria, Formulario SAT 13.</li> </ul>
E.1.3.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Una vez inscrita la nueva unidad, solicitar la autorización de sus documentos contables y fiscales. (Ver procedimiento específico para la habilitación de libros y documentos fiscales)</li> </ul>
E.1.4.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Solicitar los documentos necesarios para trámite de las licencias sanitarias respectivas ante el centro de salud correspondiente, (Ver procedimientos específicos para la obtención de licencias sanitarias).</li> </ul>
E.1.5.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Solicitar los documentos necesarios para el trámite de las licencias zoosanitarias. (Ver procedimiento específico para la obtención de licencias zoosanitarias)</li> </ul>
E.1.6.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Obtener autorización de máquinas registradoras (Ver procedimientos específicos para la autorización de máquinas registradoras)</li> </ul>
E.1.7.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Gestionar ante la Municipalidad correspondiente para que nos proporcione el aval para la venta de licor.</li> </ul>
E.1.8.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Obtener en la SAT la patente de licor respectiva (Ver procedimientos específicos para la obtención de dicha patente)</li> </ul>
E.1.9.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Entregar las etiquetas de autorización de las máquinas registradoras al encargado de la tienda e indicarle que debe colocarlas en las máquinas registradoras.</li> </ul>
E.1.10.	Finalmente, entregar las licencias, Patentes, así como las formas, ejemplo. (notas de crédito, débito) al encargado de la Sucursal.

## E.2. Procedimientos específicos para cierre de sucursales

No.	Procedimiento
	Los procedimientos que deben seguirse:
E.2.1.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cancelar la Patente de Comercio respectiva ante el Registro Mercantil.</li> </ul>
E.2.2.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pagar la publicación por el edicto de clausura proporcionado por el Registro Mercantil.</li> </ul>
E.2.3.	Presentar el edicto ya publicado al Registro para que emita la certificación definitiva donde consta el cierre de la empresa. ( a partir de esta fecha hay 30 días para dar aviso a la SAT por el cierre fiscal de esa unidad, transcurrido este tiempo y si no se presenta en la Sección de Cese de Actividades hay una multa por aviso de cierre extemporáneo).
E.2.4.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Presentar a la SAT los siguientes documentos para la clausura fiscal de la entidad:</li> </ul>
E.2.5.	a) Certificación de cierre por el Registro Mercantil
E.2.6.	b) Formulario SAT 013 debidamente lleno y firmado por el representante legal
E.2.7.	c) Constancia de inscripción.
E.2.8.	d) Carta de solicitud de cierre
E.2.9	e) Documentos como facturas, notas de crédito y notas de débito, en blanco, debidamente anulados.
E.2.10	f) Fotocopia de cédula y nombramiento del representante legal

### 4.3 Otros procedimientos administrativos del departamento de impuestos.

Otros procedimientos que garantizan el cumplimiento de los objetivos del departamento incluyen:

- Calendario de revisiones
- Control y vigilancia de las obligaciones fiscales
- Preparación de informes
- Seguimiento de recomendaciones formuladas
- Integración de papeles de trabajo fiscales
- Archivos del departamento.

#### 4.4. Calendario de revisiones

Para que la empresa cumpla a cabalidad con las obligaciones tributarias, el personal del departamento de impuestos debe ser instruido, sobre las fechas del vencimiento del pago de dichas obligaciones, para contar con suficiente tiempo al respecto, eliminando en gran medida la posibilidad de un mal cálculo de algún impuesto por la premura del tiempo, a continuación se muestran algunos ejemplos:

Calculo del ISR (trimestral)	(preparar al menos 10 días antes)
Calculo del IETAAP	(preparar al menos 10 días antes)
Calculo del ISR (Anual)	(preparar al menos 20 días antes)
Calculo del IVA	(preparar al menos 5 días antes)

#### 4.5. Control y vigilancia de las obligaciones fiscales

El control y la vigilancia de las obligaciones fiscales se refieren básicamente al control preventivo de su cumplimiento. Estas son las que se mencionan a continuación:

Obligaciones como sujeto pasivo (contribuyente)

- a) Dar: Cubrir sus obligaciones tributarias.
- b) Hacer: Inscribirse en el registro de contribuyentes  
llevar libros y registros de contabilidad
- c) No hacer Las conductas tipificadas en el Código Tributario como contravenciones y delitos tributarios.

El control y vigilancia de las obligaciones fiscales, incluyen algunos procedimientos y formatos que pueden utilizarse para este fin:

- a) Programación y elaboración de calendario de obligaciones fiscales (visto en el apartado anterior.)
- b) Analizar y revisar políticas de contabilización para determinar si se apegan o no a las disposiciones fiscales y en su caso proponer cambios de políticas establecidas.
- c) Dar seguimiento de los asuntos que se tramitan en las dependencias oficiales, como por ejemplo patentes, registros sanitarios, etc.
- d) Preparación de instructivos y procedimientos fiscales.

#### **4.6. Preparación de informes**

Como norma de aplicación general, el departamento de impuestos deberá preparar periódicamente un detalle de los aspectos más relevantes encontrados al momento de realizar las declaraciones y el cálculo de los impuestos.

Dicho detalle deberá mencionar entre otras cosas lo siguiente:

- Periodo de revisión
- Impuesto respecto al cual se detecto el asunto.
- Política establecida por la compañía en años anteriores si es que aplica
- Criterio (si se conoce) de la Superintendencia de Administración Tributaria sobre este aspecto
- Comentarios realizados por los jefes de los departamentos en los cuales se detectaron estos aspectos.
- Recomendaciones o sugerencias que dará el departamento de impuestos sobre el asunto detectado, las que deberán ser formuladas de acuerdo con una adecuada interpretación de las normas tributarias.

Es muy importante indicar que estos aspectos deberán ser conocidos por la gerencia de administración financiera, para que tome las medidas ya sea de corrección o implementación de procedimientos o mecanismos contables (si

aplica) para evitar que la situación detectada sea nuevamente identificada en periodos futuros.

La decisión de la administración financiera deberá ser comunicada por escrito al departamento de impuestos, a manera de establecer el procedimiento ya sea contable o administrativo a seguir al momento que se observe nuevamente el asunto detectado.

#### **4.7. Seguimiento de las recomendaciones y/o sugerencias formuladas**

Previo a la realización de cálculos de impuestos, el personal deberá recurrir a los archivos del departamento para informarse de los alcances y periodos cubiertos en revisiones anteriores y obtener copia de las recomendaciones y/o sugerencias efectuadas.

Con base en estas el personal deberá verificar si se adoptaron las medidas correctivas correspondientes y en caso contrario investigar y anotar las razones por las que no se ha tomado acción alguna.

Si la sugerencia dada en su momento sigue siendo válida de acuerdo con el criterio adoptado por el departamento de impuestos, la misma deberá ser incluida nuevamente en el detalle de los asuntos más relevantes del periodo que se este revisando.

#### **4.8. Integración de papeles de trabajo fiscales**

Los papeles de trabajo de cada revisión resumen pruebas realizadas sobre adecuado cálculo de los impuestos y su debido registro contable.

Para facilitar su revisión, de estos papeles deben ser organizados por clase de impuesto (IVA, ISR, IETAAP, etc) con las referencias o comentarios del caso.

Los papeles de trabajo deberán incluir como mínimo:

- a) Carátula que identifique el impuesto que fue objeto de análisis y revisión.
- b) Procedimientos efectuados.
- c) Cédulas analíticas de trabajo que soporten la realización del trabajo
- d) Resumen de las asuntos detectados con referencia a la cédula analítica, así como su referencia de la ley específica.
- e) Evidencia de la revisión del trabajo efectuado por el subgerente o supervisor

#### **4.9. Archivos del departamento.**

Aunque la correspondencia externa del departamento será mínima, la información que tendrá bajo custodia será bastante voluminosa en vista que la sección de obligaciones fiscales tendrá bajo custodia todos los documentos emitidos por la compañía (facturas emitidas por maquina registradora, facturas impresas, notas de crédito, notas de debito, etc).

De acuerdo al artículo 21 del decreto 20-2006 las personas jurídicas que realicen transacciones comerciales por un monto mayor a cincuenta mil quetzales (Q 50,000.00) deberán conservar sus archivos contables por el plazo de cuatro años, los estados de cuenta de depósitos monetarios o de ahorro, los estados de cuenta en el caso de tarjetas de crédito, así como cualquier otro documento que compruebe la operación bancaria efectuada que individualice al beneficiario, sin perjuicio de la obligación de resguardar los documentos contables que establezcan otras leyes.

Los archivos del departamento podrán dividirse de la siguiente forma:

- a) Archivo permanente
- b) Archivo continuo

El archivo permanente como su nombre lo indica, debe contener aquel tipo de información de ley que se requiera conocer y mantener un conocimiento permanente sobre las distintas actividades o hechos de la compañía que directa o indirectamente se relacionan con aspectos fiscales o impositivos tales como:

- Registro Tributario Unificado (Formulario de Inscripción ante la SAT)
- Copia de Numero de Identificación Tributario (NIT)
- Patente de Comercio de la compañía

El archivo continuo contiene información sobre las últimas revisiones efectuadas, así como las sugerencias dadas a través de memorandums o informes a la gerencia administrativa financiera, así como tener las guías de revisión para el departamento de impuestos.

### **Confidencialidad**

Para conservar el máximo carácter confidencial de las labores del departamento y sus guías de revisión, es necesario que el departamento se encuentre aislado de los demás departamentos, así como emitir instrucciones estrictas que prohíban el acceso al departamento de personas ajenas al mismo.

## CONCLUSIONES

1. En una empresa dedicada a las ventas al detalle es importante la creación de un departamento de impuestos ya que permite la disminución de riesgos potenciales de cálculos erróneos que podrían ser motivo de ajustes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria al momento de una revisión de campo o de gabinete.
2. La falta de un departamento de impuestos podría en alguna manera afectar la liquidez y los flujos de efectivo del negocio, ya que al no interpretarse adecuadamente las leyes tributarias se podrían desembolsar cantidades innecesarias de efectivo.
3. Una de las funciones mas importantes del departamento de impuestos es la planificación de sus operaciones, orientadas a identificar alternativas enmarcadas dentro del marco de las diferentes leyes tributarias, que permitan aprovechar al máximo los beneficios fiscales, mediante procedimientos previamente establecidos.
4. El departamento de impuestos debe contar con capacitación adecuada para la interpretación de las constantes modificaciones a las leyes fiscales, sin pasar por alto los criterios o interpretaciones que sobre estas leyes pudieran tener la Superintendencia de Administración Tributaria y otros intérpretes de la ley.
5. La función del departamento de impuestos no se centra solo en verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales, va más allá, ya que también debe estar en posición de determinar si alguna práctica o procedimiento riñe con las leyes fiscales, para ser informado a la gerencia financiera administrativa y que se tomen las acciones correctivas correspondientes.



## RECOMENDACIONES

1. Es conveniente la creación de un departamento de impuestos en una empresa de ventas al detalle, ya que permite la optimización de los recursos de la empresa.
2. Las guías de trabajo de un departamento de impuestos deben ser discutidos previamente por el personal encargado de su ejecución, para de esta forma adaptarlos a las circunstancias que surjan durante el desarrollo del trabajo.
3. El departamento de impuestos debe rendir informes oportunos a la gerencia administrativa y financiera sobre las situaciones importantes detectadas, y proponer las medidas correctivas al respecto.
4. El personal del departamento de impuestos debe tener conocimientos amplios en el área de impuestos, además contar con experiencias previas y estudios de esta área, debiendo mantener su calidad profesional mediante la capacitación continua en aspectos relacionados con él.
5. El departamento de impuestos debe elaborar un calendario de revisión de las obligaciones fiscales de la empresa y el cumplimiento de sus deberes formales, conforme las leyes del caso.

## BIBLIOGRAFIA

1. Arango González, Carlos Raúl, Sistematización contable de empresas comerciales USAC, 1994, 112 paginas.
2. Carmen Díaz Dubón, Derecho Financiero II, Praxis/División Editorial, Guatemala, 2002.
3. Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio, Decreto 2-70 y sus reformas. Ediciones Comercio e Industria. Guatemala 2000.
4. Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, Decreto 17-73 y sus reformas. Publicación del Diario de Centro América. Guatemala 2 de agosto 2001.
5. Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario Decreto 6-91 y sus reformas. Publicación del Diario de Centro América. Guatemala 25 de septiembre 2001.
6. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas.
7. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92 y sus reformas.
8. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto 19-2004.
9. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus reformas.
10. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto 26-95.

11. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto 15-98 y sus reformas.
12. De León Cano, Héctor Raúl, Asesoría Fiscal a Empresas Mercantiles como un Servicio de Auditoría-- (tesis), Universidad Rafael Landívar. Guatemala, Noviembre de 1993.
13. Development Policy Review, Thomas Reardon y Julio A. Berdegú, "Las Empresas dedicadas a las Ventas al Detalle (Supermercados) en América Latina y su rápida expansión, página de Internet Development Polycy Review.
14. Instituto Americano de Contadores Públicos "Normas sobre las responsabilidades del CPA en el ramo de la asesoría fiscal" Páginas 8,001/8211. Edición de 2001. Nueva York, Estados Unidos de Norteamérica).
15. Landwell "Gestión de Riesgos". Editorial Aranzadi (2003), 230 páginas.
16. Martínez Osorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, de Editorial Heliasta S.R.L, Buenos Aires, Argentina.
17. Orellana, D. (2002) *Guatemala Retail Food Sector 2002*. USDA Foreing Agricultural Service Global Agricultural Information Network Report # GT1027. Washington, DC: USDA.
18. Portal de Grupo La Fragua, reseña histórica de la empresa.
19. Reardon, T. (2002) 'Nicaragua's Supermarkets and Fruits and Vegetables Procurement System: Potential and Challenges', Michigan State University.
20. Rodríguez, E, Berges, M., Casellas, K., Di Paola, R., Lupín, B., Garido, L. y Gentile N. 2001. Consumer behavior and supermarkets in Argentina. *Development Policy Review* 20(4): 429-440.

21. Villegas Lara, René Arturo, Derecho Mercantil Guatemalteco Tomo I. Editorial Universitaria-Universidad de San Carlos de Guatemala, Cuarta Edición. Guatemala 1999.