

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

EL EFECTO DE LAS MODIFICACIONES DEL ISR EN LA INDUSTRIA



EN EL GRADO ACADEMICO DE

LICENCIADO

Guatemala, Agosto de 1997

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
SECRETARIO: Lic. Dora Elizabeth Lemus Quevedo
Vocal 1o. : Lic. Jorge Eduardo Soto
Vocal 2o. : Lic. Josué Efraim Aguilar Torres
Vocal 3o. : Lic. Victor Hugo Recinos Rosales
Vocal 4o. : P.C. Cantón Lee Villela
Vocal 5o. : P.C. Jorge Alfredo Orozco Flores

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL
EXAMEN GENERAL PRIVADO**

PRESIDENTE: Lic. Carlos Hernández Prado
SECRETARIO: Lic. Angela Lilia López Vela
EXAMINADOR: Lic. Oswaldo René Marroquín Galdámez
EXAMINADOR: Lic. José Rolando Ortega Barrera
EXAMINADOR: Lic. Fernando Paz Flores


LIC. MAURO ANTONIO IXCAMPARIJ MEJIA
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
COLEGIADO 1774
5a. Calle "B" 23-10 Zona 11
Villas de Miraflores
Edificio Ixcamparij Mejia - 01011
Guatemala, C. A.

Guatemala, mayo de 1, 997

Licenciado
Donato Santiago Monzón Villatoro
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Ciudad Universitaria, Zona 12

Señor Decano:

De conformidad al nombramiento que me hiciera esa decanatura, según providencia de fecha veintitres de febrero de mil novecientos noventa y cinco, he procedido a asesorar el trabajo de tesis "El Efecto de las Modificaciones del ISR en la Industria Farmacéutica", el cual presenta a consideración de la honorable Junta Directiva de la Facultad la señorita Sandra Jeannette Arévalo Hernández, previo a optar el Título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

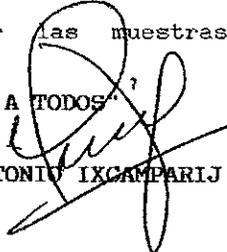
Como resultado de su investigación documental y en base a la práctica en la Industria Farmacéutica, la señorita Arévalo Hernández expone en forma clara y concisa los diferentes aspectos.

Por lo tanto, es de mi opinión que se acepte el trabajo de tesis presentado por la señorita Arévalo Hernández, para su discusión en el Examen General Público.

Sin otro particular, sírvase aceptar las muestras de mi consideración y respeto.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. MAURO ANTONIO IXCAMPARIJ MEJIA





FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio S-8
Campus Universitario, Zona 13
Ciudad de Guatemala, Centroamérica

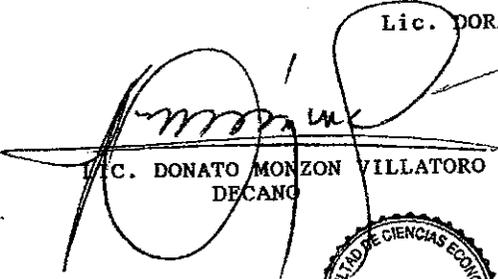
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, VEINTINUEVE DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS
NOVENTA Y SIETE.

Con base en el dictamen emitido por el Lic. Mauro Ixcamparij, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela de Auditoria, se acepta el trabajo de Tesis denominado: "EL EFECTO DE LAS MODIFICACIONES DEL ISR EN LA INDUSTRIA FARMACEUTICA", que para su graduación profesional presentó la estudiante SANDRA JEANNETTE AREVALO HERNANDEZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"DID Y ENSEÑAR A TODOS"

Lic. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIO


LIC. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



DEDICATORIA

- A DIOS Por darme la luz divina para alcanzar el éxito en mi vida estudiantil.
- A MIS PADRES Carlos Roberto Arévalo Coronado y María Argentina Hernández de Arévalo
- A MI HERMANA María de los Angeles.
- A MI SOBRINO Gerardo, para que sea un ejemplo en su vida,
- AL SEÑOR Rolando Illescas por brindarme su colaboración y sus oraciones cuando más lo necesité.
- A Universidad de San Carlos de Guatemala, y
- A Facultad de Ciencias Económicas

INDICE

PAGINA

RODUCCION

TITULO I

UESTOS

Definición	1
Clasificación	6
1.2.1 Impuestos Directos	6
1.2.1.1 Ventajas	7
1.2.1.2 Desventajas	8
1.2.1.3 Ejemplos	9
1.2.2 Impuestos Indirectos	10
1.2.2.1 Ventajas	11
1.2.2.2 Desventajas	12
1.2.2.3 Ejemplos	13
3 Ilícitos Tributarios	14
1.3.1 Evasión Fiscal	14
1.3.1.1 Definición	14
1.3.1.2 Clases de Evasión	17
1.3.2 Elusión	24
1.3.2.1 Definición	24
1.3.2.2 Medidas para contrarrestar la Elusión	26
1.3.2.3 Diferencias con la Evasión Fiscal	27

CAPITULO II

EVOLUCION E IMPORTANCIA DE LA INDUSTRIA
FARMACEUTICA EN GUATEMALA

2.1 Medicinas	28
2.1.1 Definición	29
2.1.2 Importancia Social	30
2.2 Industria Farmacéutica	31
2.2.1 Definición de Farmacéutico	31
2.2.2 Antecedentes Históricos	32
2.2.2.1 Forma de Organización	36
2.2.2.2 Forma de Producción	38
2.2.2.3 Sistema Contable	40
2.2.3 Especialidades Farmacéuticas	43
2.2.3.1 Productos Eticos	43
2.2.3.2 Productos Populares	43
2.2.4 Comercio de Productos Químicos y Farmacéuticos y su Regulación Legal en Guatemala	44
2.2.4.1 Aspectos Generales	44
2.2.4.2 Control Fiscal de las Importaciones	45
2.2.4.3 Leyes que Regulan la Producción y Distribución de Medicinas	49
2.2.5 Otras Consideraciones sobre las Empresas Farmacéuticas que operan con Inversión Extranjera	59

APITULO III

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

.1 Tarifas del Impuesto	75
.2 Pagos Trimestrales (a cuenta) del Impuesto	79
.3 Régimen de Retenciones	90
.4 Ley del Impuesto a Empresas Mercantiles y Agropecuarias	99
.5 Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal, y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996	103

APITULO IV

CASO PRACTICO

4.1 Información General	108
4.2 Información Caso Práctico	108

APITULO V

LA DEFENSA FISCAL

5.1 Definición	119
5.2 Evacuación de Audiencia ante la Dirección General de Rentas Internas	122
5.3 Recurso de Revocatoria	125
5.3.1 Definición	125
5.3.2 Requisitos	126
5.3.3 Trámites	127

PAGINA

5.4 Recurso de lo Contencioso-Administrativo	130
5.4.1 Definición	130
5.4.2 Características	130
5.4.3 Trámites	137
5.5 Recurso de Casación	139
5.5.1 Definición	140
5.5.2 Características	141
5.5.3 Trámites	146
CONCLUSIONES	148
RECOMENDACIONES	151
BIBLIOGRAFIA	153

INTRODUCCION

Es importante para la economía de la Industria Farmacéutica los efectos financieros que causan los impuestos, sean estos directos o indirectos, debido a que el fenómeno incide en la creciente competitividad de esta rama económica, al afectar las utilidades que generan las mismas; y los constantes cambios en la Ley del Impuesto Sobre la Renta ha ocasionado dudas, incertidumbre, errores involuntarios, etc., en la aplicación e interpretación de la misma.

En nuestro país han sido emitidas varias Leyes del Impuesto sobre la Renta, con el objetivo de ampliar significativamente la base tributaria. Actualmente y desde el 1 de enero de 1995, está en vigor el Decreto No. 61-94 que modifica varios artículos del Decreto Ley 26-92, que es producto de un Programa de Modernización Tributario (PMT) que el Gobierno impulsó en virtud de la crisis económica por la que atraviesa nuestro país.

En virtud de lo anterior me ha llamado la atención realizar el presente trabajo de Tesis denominado " **EL EFECTO DE LAS MODIFICACIONES DEL ISR EN LA INDUSTRIA FARMACEUTICA** ", tomando en cuenta que el campo de los impuestos es dinámico y cambiante y que se necesita de una constante preparación y actualización para su correcta aplicación.

El propósito fundamental del presente estudio es, analizar el efecto financiero que causan las Modificaciones del Impuesto Sobre la Renta en los Estados Financieros de la Industria Farmacéutica.

El trabajo para su mejor comprensión se divide en cinco capítulos, de la siguiente manera :

El Capítulo I; se analiza la definición y clasificación de los impuestos directos e indirectos, así como las ventajas y desventajas de los mismos; así también, se analiza la definición y clasificación de los ilícitos tributarios, como son la evasión y elusión, y la forma de contrarrestarlos.

El Capítulo II; se conceptúa y define el término Medicina, resaltando su importancia social como elemento para conservar la salud. Además contiene una reseña del desarrollo que ha tenido la Industria Farmacéutica en Guatemala, así como también, su regulación legal en el país.

El Capítulo III; se realiza una reseña histórica de los orígenes del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas a lo largo de los años 1921 a 1996, se ha efectuado el análisis e importancia de la aplicación de las principales Modificaciones del ISR establecidas en el Decreto No. 61-94.

El Capítulo IV; se presenta específicamente un ejemplo de estados Financieros comparativos que muestran el efecto que causan las modificaciones del Impuesto Sobre la Renta.

El capítulo V; se mencionan los diferentes medios legales que el contribuyente tiene a su alcance para defender los reparos o justos por parte de la entidad fiscalizadora que a su juicio no estén apegados a la Ley y que considere que lesionan sus derechos.

Finalmente se incluyen conclusiones, recomendaciones y bibliografía consultada en la investigación.

CAPITULO I

IMPUESTOS

1 Definición :

"Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesionales liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, inter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos".(1)

"Aportaciones obligatorias e impersonales establecidas legalmente y pagaderas periódicamente, para repartir entre las personas afectadas por el pago (contribuyentes) la carga de los gastos públicos. Las contribuciones pueden recaer sobre múltiples actividades o bienes; propiedad inmobiliaria, sucesiones, réditos, ventas, beneficios extraordinarios".(2)

(1) GUILLERMO CABANELLAS, *Diccionario de Derecho Usual*, Tomo II, página 347.

(2) MANUEL OSORIO, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Tomo I, página 175.

Se define de la palabra "Imponer", y también lo define como "Las contribuciones con que el Estado grava los bienes de individuos y empresas y su trabajo, para sufragar los gastos públicos".(3)

"Es un cargo o gravamen exigible por una unidad gubernamental, sobre los ingresos o bienes de una persona, física o jurídica, en beneficio común".(4)

He creído conveniente incluir diferentes definiciones en lo que se refiere a impuestos y en un sentido general, se puede deducir que el fin de los mismos es la consecuencia política, económica y social del Estado. Así, por medio de los impuestos el Estado puede prestar los servicios públicos a que está obligado, para satisfacer las necesidades básicas de la población como lo son salud, educación, cultura, etc.

El principio de la universalidad debe de respetarse en materia impositiva, sin embargo la universalidad no siempre se da, en virtud que se hace necesario, atendiendo

(3) EDITORIAL OCEANO, *Diccionario de la Lengua Castellana*, (edición 1986), sin número de página.
(4) ERIC L. KOHLER, *Op. cit.* página 294.

las necesidades del desarrollo económico del país, que se concedan exenciones tributarias a determinadas clases de contribuyentes.

La palabra de impuesto viene de imponer (que es obligatorio), equivale a una carga o tributo que el contribuyente afecto debe de pagar al Estado. El impuesto, como se ha indicado, es la participación económica que se le ha encomendado obligatoriamente a la sociedad en la consecución de los fines del Estado; constituye una facultad que este último tiene, junto a su correspondiente deber de satisfacer las necesidades de la sociedad, para mejorar el nivel de vida de la población.

Es importante señalar que la obligación tributaria sólo nace de la Ley; en otras palabras no hay obligación tributaria sin ley; es decir, que para la creación del impuesto se tiene que respetar el principio de legalidad.

En Guatemala el principio de legalidad está contemplado en el artículo No.239 de su Constitución Política, (5) el cual indica :

(5) Constitución Política de la República de Guatemala (1985), modificada por Acuerdo Legislativo 18-93 (1993)

"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, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes :

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, las reducciones y recargos;
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

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".

Respecto al principio de LEGALIDAD, el Contador Público y Auditor debe velar que toda Ley que establezca impuesto cumpla con ese principio, con ello se estará evitando inconstitucionalidades de disposiciones que pueden ser nulas de pleno derecho.

También es importante señalar que atendiendo a las necesidades de desarrollo económico del país, el Estado puede estructurar el Sistema Tributario de tal manera que al momento de crear impuestos o propiciar un aumento de ellos, se debe respetar la situación financiera del contribuyente en virtud de que su disponibilidad no se vea afectada por disminución de utilidades y/o gastos no presupuestados.

Respecto al principio relacionado con la CAPACIDAD DE PAGO nuestra carta magna en su Artículo No.243, parte conducente, establece : "...El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago,..."

1.2 Clasificación :

Respecto a impuestos, en Guatemala la clasificación más importante para efectos del tema en estudio, lo constituyen los Directos e Indirectos.

1.2.1 Impuestos Directos :

"Son los que recaen sobre las cosas propias, ya sean bienes o actividades".(6)

"El que grava directamente los incrementos de Renta del contribuyente".(7)

En otras palabras son los que inciden sobre cualquier manifestación inmediata de riqueza, sobre las propiedades; es decir, sobre el propio patrimonio de las personas individuales o jurídicas.

Por lo general los impuestos directos tienden a relacionarse con el valor de la riqueza del contribuyente, la que sirve de base para el gravamen. En el impuesto directo el Estado se enfoca hacia la persona de quien recibirá definitivamente el tributo; es decir,

(6) GUILLERMO CABANELLAS, *Op. Cit.* página 347.

(7) EDITORIAL OCEANO, *Op. Cit.* sin número de página.

dirige hacia el verdadero y real contribuyente, sin requerir la intervención de agentes intermediarios. El impuesto directo tiende a propiciar una mejor justicia tributaria y a ecuanimizar la distribución del ingreso nacional.

1.1.1 Ventajas :

- a) Permite al Estado estimar la percepción de una determinada cantidad, en virtud de ser gravámenes fijos;
- b) Permite identificar directamente al contribuyente y como consecuencia, fiscalizar mejor su aporte tributario en forma continua y ordenada, mediante listados específicos;
- c) Por ser un ingreso constante facilita al Estado recaudarlos aún en épocas de crisis;
- d) El Estado puede estructurar el sistema tributario de tal manera que le permite redistribuir el ingreso y a la vez le permite también evitar cargar demasiado a un sector de la población;
- e) Desde el punto de vista de la población, al haber una estructura que descansa más en los impuestos directos,

el resto de la población que no tiene riqueza no estará muy cargado en impuestos, por lo tanto su nivel de ingresos se mejora porque no es afectado y tienen mayor poder de compra; esto fortalece la demanda del mercado, que finalmente viene a recaer en las cajas de los mismos empresarios porque ellos aprovechan el mercado;

- f) A nivel socio-económico por estar afectando la Renta ya no deben afectar los precios de los productos y no causan inflación; y
- g) Son más difíciles de trasladar.

1.2.1.2 Desventajas :

- a) Coloca al contribuyente en cierto sentido como vigilante de los manejos de los fondos públicos, por tratarse de impuestos que afectan directamente sus rentas o ganancias lo que los hace sensibles y en muchas ocasiones reacios al pago de los mismos, o simplemente evadiéndolos;
- b) Por lo expuesto en el inciso anterior, cuando el Estado propicia un aumento de ellos, encuentra en losellos, encuentra en los contribuyentes una oposición sistemática y organizada;

- c) Permite mayores posibilidades de evasión. En nuestro medio esto se da, y se debe a que los contribuyentes han visto que sus impuestos son mal invertidos, como consecuencia de los malos manejos de fondos públicos por parte del Estado;

- d) Su rendimiento es relativamente fijo; pues existe ya un grupo de contribuyentes inscritos. Este puede ampliarse con la inscripción de nuevos contribuyentes, pero tiende a ser reducido porque depende del grado de crecimiento y desarrollo del país; y

- e) Dejan a un buen sector de la población sin tributar, como en el caso del Impuesto Sobre la Renta, en el cual hay muchas personas exentas, y mientras están en esa condición difícilmente son localizadas por los entes fiscalizadores.

.1.3 Ejemplos :

A continuación se presentan algunos ejemplos de impuestos directos desde el punto de vista del sujeto de gravamen y atendiendo las definiciones que anteriormente se describieron. Estos ejemplos también se presentan tomando en cuenta los bienes que se están gravando y dejando de tomar en cuenta quién es el que lo paga :

- a) Impuesto Sobre la Renta.
- b) Impuesto Unico sobre Inmuebles.
- c) Impuesto de Herencia, Legados y Donaciones.
- d) Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.
- e) Impuesto de Inscripción de Sociedades.
- f) Impuesto Sobre Productos Financieros.
- g) Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal, y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996.

1.2.2 Impuestos Indirectos :

"Pesán sobre cosas que se destinan al tráfico; y versan sobre el consumo, mercaderías en tránsito interior o a través de las aduanas, artículos de monopolio o en proceso de elaboración. Se denominan indirectos porque quien los paga los recarga sobre el producto, afin de que lo pague el adquirente, en definitiva; como sobre precio, lo soporta el consumidor".(8)

"El que grava los productos fabricados y puestos a la venta".(9)

De acuerdo a las definiciones anteriores se deduce que quien entera el impuesto al Fisco no resulta directamente afectado, esto desde el punto de vista económico, toda vez que él traslada ese impuesto al consumidor final quien en definitivo asume ese cargo. Quien hace efectivo el impuesto al Fisco es un intermediario utilizado por el Estado para la percepción del mismo.

2.2.1 Ventajas :

- a) Su recaudación resulta ser más económica;
- b) Permite al Estado aumentarlos sin mucha dificultad, debido a la fragilidad que presenta la población afectada; por no estar organizada, con algunas excepciones, como el caso de los sindicatos;
- c) Son los más productivos para el Estado porque aportan más ingresos que los directos debido al tamaño del sector que

(8) GUILLERMO CABANELLAS, *Op. Cit.* sin número de página.

(9) EDITORIAL OCEANO, *Op. Cit.* sin número de página.

queda sujeto a los mismos; y

- d) Debido a que afectan a un gran número de la población que contribuyen en la medida de sus ingresos, transacciones, producción, etc., se establece una relativa uniformidad (gravamen) y universalidad.

1.2.2.2 Desventajas :

- a) No hay equidad tributaria, porque no es proporcional a la capacidad económica de los contribuyentes;
- b) Por sus características, su pago causa menos conciencia, y por lo mismo resulta menos sensible, algunas veces pasa hasta desapercibido para quien lo paga;
- c) Causan la traslación y como resultado quien lo paga es el consumidor final, a través de los precios de productos y servicios;
- d) Provocan la apropiación indebida de los recursos tributarios, debido a que muchos de los empresarios y comerciantes que cobran el impuesto y deben de enterarlo a las cajas fiscales en el mes siguiente, ya no los enteran al Fisco. Los impuestos indirectos solamente

encarecen los precios y no cumplen su objetivo y es otra dificultad para el Estado controlar esta situación; y

- e) No son justos, porque afectan a la mayoría de la sociedad, especialmente en artículos de consumo masivo, independientemente de su nivel de ingresos o capacidad de pago.

2.3 Ejemplos :

A continuación se presentan algunos ejemplos de impuestos indirectos desde el punto de vista del sujeto de gravamen y atendiendo las definiciones que anteriormente se describieron y dejando de tomar en cuenta quien es el que los paga :

- a) Impuesto al Valor Agregado;
- b) Impuesto sobre Aguardientes y Licores;
- c) Impuesto sobre Cigarrillos;
- d) Impuesto sobre Alcoholes y Vinos;
- e) Impuesto sobre Importaciones;

f) Impuesto sobre Combustibles;

g) Impuesto Sobre Boletos Aéreos.

1.3 Ilícitos Tributarios :

1.3.1 Evasión Fiscal :

Se sabe que el impuesto es la contribución que se exige a todo habitante de un país que reúne las características de sujeto pasivo con el objeto de que el Estado pueda sostener sus gastos y así coadyuvar al logro de sus fines. Consecuentemente, debiera existir suficiente conciencia entre los contribuyentes para lograr sus impuestos en tiempo y en apego a la Ley; sin embargo, la falta de esa conciencia y de otros factores, han inducido al contribuyente a evadir. Desde el origen de los tributos, el contribuyente se ha resistido al pago de los impuestos, pero se ha venido incrementando con mayor énfasis en los últimos años, porque de todos es sabido y la idea se ha generalizado que el dinero que el Estado recauda y que es pagado por los contribuyentes, resulta mal invertido en su mayor parte.

1.3.1.1 Definición :

"Es un delito que atenta contra la administración pública

pública, como bien jurídicamente protegido y que consiste en el quebrantamiento de una detención legal, mediante violencia en las personas o fuerza en las cosas".(10)

"En dialéctica y conducta general, evasiva o medio hábil para eludir una dificultad o contratiempo".(11)

También se sabe que la evasión consiste en disminuir el pago del impuesto, no se trata de trasladarlo a otro para que lo pague como en el caso de la traslación, sino de no pagarlo en forma absoluta, nadie lo cubre. La evasión fiscal tiene como característica la disminución o el no pago de una obligación tributaria por persona alguna, individual o jurídica, ocasionando daño al Estado por la disminución de sus ingresos fiscales.

La evasión tributaria es un fenómeno que se manifiesta en la aplicación de los impuestos directos, pero también da en los impuestos indirectos, pues con frecuencia se observa el contrabando y la ocultación de ventas. La correcta tributación es cuestión de conciencia de los pueblos a través del ejemplo del Estado en una correcta

(10) MANUEL OSORIO, *Op. Cit.* página 300.

(11) GUILLERMO CABANELLAS, *Op. Cit.* página 132.

inversión de los impuestos.

La evasión en buena medida es una reacción de los contribuyentes a la forma en que el Estado hace uso de los ingresos tributarios; es decir, si estos se aplican correctamente entonces el contribuyente está más dispuesto a tributar, porque sabe que esos ingresos se van a convertir en beneficios públicos; por lo tanto, la evasión va en proporción directa de lo que es el buen uso de los recursos fiscales.

La evasión de impuestos, también puede originarse involuntariamente por la ignorancia que pueda tenerse de las leyes y de las normas tributarias o por la mala interpretación de las mismas, o por la falta de una suficiente información y explicación hacia los contribuyentes; aunque jurídicamente hay que reconocer que la mayor parte de las leyes establecen el principio de que no es un argumento válido el alegar la ignorancia de la misma. Por otro lado en muchas ocasiones se observa ligereza y empirismo en las disposiciones legales y reglamentarias, por lo mismo existen dificultades de interpretación que hacen que su aplicación coadyuve a incrementar la evasión.

1.3 Clases de Evasión :

La evasión se puede llevar a cabo de dos maneras, éstas son :

a) Evasión con Fondo Legal :

Esto se da cuando el contribuyente, queriendo reducir el impuesto a pagar, en el caso del Impuesto sobre la Renta, crea costos y gastos que en la realidad no existen o que no participaron en el proceso productivo, pero que están debidamente documentados, y por lo tanto respaldados fiscalmente para su contabilización, y ocultar así la evasión; resultando como consecuencia de ello una disminución en el impuesto a pagar.

La evasión con Fondo Legal también se da en la reducción o no pago del impuesto, aprovechando pasajes oscuros o redacciones imprecisas de las leyes que se prestan a varios criterios, de tal manera que con respaldo en ello se interpretan y aplican las mismas a conveniencia.

b) Evasión Ilegal :

Es cuando el contribuyente, algunas veces por desconocimiento de la Ley, y otras por mala o equivocada interpretación de la misma, declara algunos gastos que a su criterio son deducibles, pero que interpretando

correctamente la Ley tienden a disminuir el impuesto a pagar, aunque en este caso involuntariamente; pero también existen casos en que en forma premeditada contabilizan operaciones sin el soporte legal correspondiente. En otras palabras la Evasión Ilegal voluntaria se da cuando para disminuir el pago del impuesto o evitar su pago el contribuyente realiza actos que violan las normas legales, cometiendo así un fraude contra el Estado.

Cómo se origina la Evasión :

- a) Por desconocimiento de la Ley;
- b) Por la ignorancia sobre los fines de los impuestos;
- c) Por falta de contraprestación a cambio de las cantidades de dinero que se pagan en concepto de impuestos, apareciendo ante el Estado como donativos o títulos gratuitos hechos al Estado;
- d) Falta de educación e información hacia los contribuyentes; es decir, de conciencia social en una nación;

- e) Calificación como injusto al cobro del impuesto de que se trate;
- f) Fiscalización deficiente;
- g) Defensa del patrimonio por parte del contribuyente;
- h) Cuando por la mala aplicación de los impuestos por parte del Estado y al no existir transparencia en los gastos invertidos, el contribuyente piensa que pagar el impuesto no es más que robustecer el bolsillo de ciertos funcionarios deshonestos; y
- i) Por mala interpretación de la Ley.

Porqué es importante contrarrestar la Evasión :

- a) Porque constituye violación a la Ley;
- b) Porque con ella se beneficia un grupo transgresor de la Ley, en perjuicio de otro grupo de contribuyentes que cumplen con la misma;
- c) Porque la finalidad del impuesto es cubrir los gastos necesarios para satisfacer las necesidades de la

población. Consecuentemente, quien defrauda al Fisco está obstaculizando la satisfacción de tales necesidades;

y

d) Porque se fomenta el respeto a la Ley.

Medidas para contrarrestar la Evasión :

a) Mayor información por parte del Estado para la correcta interpretación de las leyes fiscales e insistir al mismo tiempo en el delito que se comete al no cumplir a cabalidad con las mismas;

b) Hacer uso de las sanciones penales contra quienes en forma individual o mediante grupos de presión, inciten a no pagar impuestos por el sólo hecho de afectar sus intereses particulares;

c) El Estado debe hacer énfasis en que el Impuesto es una contraprestación de servicios en favor de la colectividad;

d) Procedimientos rápidos de ejecución, en los cuales se pueda trabar embargos, realizar remates, adjudicaciones en pago a favor del Estado por los impuestos adeudados;

- e) Mejorar el sistema de fiscalización, lo cual se lograría a través de un examen eminentemente fiscal por parte de un profesional especializado en la materia. En un proceso de Modernización Fiscal, se considere la implementación del dictamen fiscal, elaborado por un Contador Público y Auditor, siempre con la libertad de que el fisco pueda revisar el informe que respalda el Dictamen Fiscal; así también hacer una auditoría de tipo fiscal en forma selectiva a las empresas que hayan presentado dicho dictamen. Esto definitivamente contrarresta la evasión;

- f) Que se modernice y agilice la fiscalización de los contribuyentes, en el sentido de que se haga con debida anticipación antes de la prescripción por parte del Estado. Esta modernización incluiría el uso de los servicios de profesionales expertos en aspectos fiscales para que estas auditorías realmente sean efectivas;

- g) Poner en práctica las sanciones que ya existen en la legislación tributaria, para los contribuyentes que han incurrido en evasión fiscal;

- h) No decretar amnistías fiscales, porque es una costumbre que todos los contribuyentes saben que cada gobierno por lo menos emite una o dos amnistías fiscales;

entonces algunos contribuyentes cometen infracciones con las cuales incurren en evasión fiscal quedando a la espera de una amnistía;

- i) Hacer conciencia en todos los contribuyentes de que el impuesto no es más que el pago anticipado de servicios para la colectividad, que es una contraprestación en bien de la colectividad. Paralelamente el Estado debe actuar con más transparencia en el uso y destino de los recursos tributarios, informando al pueblo qué se está haciendo con esos tributos;

- j) Que el Estado genere confianza en el cumplimiento de sus obligaciones. Cumplir cuando un contribuyente paga cantidades en exceso o efectúa pagos indebidos, devolviéndolos. Las leyes indican que dichos pagos tienen carácter devolutivo y establece los plazos; sin embargo, no se lleva a cabo para todos los contribuyentes, debido a que en los dos últimos años se ha beneficiado exclusivamente a un sector productivo del país.

Como casos concretos se puede citar las devoluciones de los créditos fiscales por concepto de Impuesto al Valor Agregado, que no se están devolviendo. Por otro lado también comete actitudes violatorias a la Constitución,

porque cuando se emitió la anterior Ley del Impuesto al Valor Agregado, establecía que cuando el crédito fiscal se iba a devolver tendría que ser con previa auditoría fiscal. Posteriormente se presentaron recursos de inconstitucionalidad los cuales prosperaron en 1988, año en que se publicó un folio de la Corte de Constitucionalidad declarando inconstitucional esa disposición, frase que decía : "Previa Auditoría Fiscal".

(12) Sin embargo es del conocimiento de muchos empresarios y Contadores Públicos que se sigue haciendo esa práctica de auditar previamente cuando los contribuyentes proceden a solicitar la devolución de su crédito fiscal. Esto es una medida intimidatoria y a la vez violatoria de la Constitución.

Por otro lado el hecho de que el Fisco no devuelve lo que debe, es apropiación indebida de los recursos del propio contribuyente y no le da ninguna solvencia moral para exigirle al contribuyente que sea cumplidor de su obligación. Si el Estado no cumple y da desconfianza, entonces el contribuyente prefiere no pagar y esto fomenta la evasión en vez de corregirla.

(12) **Diario de Centro América**, febrero 2 de 1988.

1.3.2 Elusión :

1.3.2.1 Definición :

"Evitar hábilmente las dificultades o peligros; frustrar con artificios o sutilezas, los efectos desfavorecen y perjudican".(13)

"Huir la dificultad o salir de ella con algún artificio. Hacer vana, o hacer que no tenga efecto, una cosa por medio de algún artificio".(14)

Con las definiciones anteriores se puede deducir que la Elusión Fiscal no es más que una evitación fiscal. Consiste en la renuncia del contribuyente a poseer, materializar o desarrollar una actividad económica sujeta a gravamen; sencillamente evita la realización del hecho generador que constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

Características :

- a) La naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente. Consiste en dejar

(13) GUILLERMO CABANELLAS, *Op. Cit.* página 28.

(14) EDITORIAL OCEANO, *Op. Cit.* sin número de página.

de hacer algo a efecto de no incurrir en el hecho generador;

- b) Acciones o artificios tendientes a evitar que se materialice un hecho generador. Como característica fundamental es que el hecho generador no se da y para que no se dé hay dos formas : Una es dejando de hacer algo para no incurrir en el hecho generador, y la otra es hacer algo o tomar acciones tendientes a ocultar o evitar que se incurra en el hecho generador;

- c) Otra característica es cuando el contribuyente no lleva a cabo una transacción con el objeto de evitar el pago de impuesto, especialmente si esta transacción no le es de suma conveniencia;

- d) El Fisco no tiene el derecho de reclamar el impuesto correspondiente, debido a que el hecho generador no se ha causado; y

- e) Otra de las características, es que no hay tipificaciones de delito, la elusión permite que haya tipificación de delito, porque el hecho generador no se da, por lo tanto no se llega a incurrir en la obligación de pagar el impuesto.

Ejemplos de elusión, podrían ser el hecho de que una persona no acepta o rechaza su derecho hereditario, porque el bien inmueble que va a heredar soporta una deuda tributaria mayor que su valor real, o cuando una persona particular o jurídica, en el caso de la compra-venta de un vehículo, no realiza el traspaso para evitar el pago del impuesto respectivo.

Se puede citar también el caso de un importador de mercaderías, mientras él no llega a retirar las mercancías de la aduana; es decir, no acciona su derecho de retirarla, no incurre en delito porque no está haciendo uso del derecho previo, como sería la propiedad de la mercadería y el derecho a hacer uso de ella. Lo que sucede, es que en estos casos la Ley señala un tiempo máximo, de tal manera que si el importador no se presenta a retirar la mercadería, ésta es vendida al mejor postor a través de un remate.

En resumen, el importador no pago ninguna sanción él **ELUDIO** el pago de los Derechos Arancelarios.

1.3.2.2 Medidas para contrarrestar la Elusión :

- a) Que el Estado en uso de su soberanía, dicte las medidas

legislativas necesarias para evitar la inactividad o abstención del potencial contribuyente;

- b) Mayor información por parte del Estado para la correcta interpretación de las leyes fiscales haciendo conciencia en el contribuyente que evita la realización del hecho generador de las obligaciones tributarias;
- c) Dirigirse al comportamiento del posible contribuyente y hacer énfasis de que el impuesto es una contraprestación en favor de la colectividad;
- d) Que el Estado genere confianza en el cumplimiento de sus obligaciones, evitando los múltiples casos de inmoralidad de los funcionarios relacionados con las finanzas públicas, porque el contribuyente piensa que pagar impuestos no es más que robustecer la economía de ciertos funcionarios deshonestos; y
- e) Poner en práctica procedimientos rápidos de ejecución, en los cuales el contribuyente cambie su actitud negativa y desarrolle una capacidad económica sujeta a gravamen.

3.2.3 Diferencias con la Evasión Fiscal :

Como se ha mencionado anteriormente, la evasión fiscal,

ya sea con fondo legal o ilegal, consiste en que el contribuyente adopta ciertas actitudes con el fin de disminuir o evitar el pago del impuesto que verdaderamente le corresponde pagar; mientras que la elusión fiscal no consiste en disminuir o evitar el pago del impuesto, sino que simple y sencillamente el contribuyente evita la realización del hecho generador para no incurrir en el pago del impuesto, y evitará esa obligación mientras no deponga su actitud.

CAPITULO II

EVOLUCION E IMPORTANCIA DE LA INDUSTRIA FARMACEUTICA EN GUATEMALA

1 Medicinas

1.1 Definición :

El término medicina es sinónimo de Medicamento y este último se define como "Toda sustancia capaz de producir efecto curativo".(15)

Para el desarrollo del presente trabajo, nos interesan las medicinas que son elaboradas en forma sintética y a escala industrial en establecimientos especializados, denominados Laboratorios Farmacéuticos o Droguerías, razón por la cual se les conoce también con el nombre de "FARMACOS".

Los Fármacos o Productos Farmacéuticos que se expenden al público, se identifican con infinidad de marcas y nombres comerciales; sin embargo, en la práctica se agrupan en clases terapéuticas, como son: antibióticos, analgésicos,

(15) Diccionario Enciclopédico Ilustrado Sopena, Tomo II.

antipiréticos, digestivos, hidratantes orales, vitamínicos, vasodilatadores y otros.

2.1.2 Importancia Social :

La salud es el estado normal de la persona; sin embargo, por naturaleza es susceptible de contraer enfermedades que en muchos casos le dificultan o le imposibilitan el desempeño de sus actividades habituales, tornándolo improductivo, si se quiere ver el problema desde otro ángulo, y en el peor de los casos con consecuencias fatales. Si la finalidad de las medicinas es combatir las enfermedades para devolver la salud a la población, estamos frente a productos de gran importancia social.

En nuestro país, particularmente en el área rural, las condiciones deficientes de salubridad y la falta de educación higiénica, son factores que determinan la proliferación de enfermedades y, por lo tanto, las medicinas juegan un papel más importante, que en otros países con mayor grado de desarrollo.

En Guatemala, la responsabilidad de salvaguardar la salud pública le corresponde al Ministerio de Salud Pública, un promedio de 63% a Hospitales y 37% a Centros de Salud, quienes juegan una función importante en la distribución

de medicamentos y productos medicinales con acierto y seguridad.

1.2 Industria Farmacéutica

Se clasifican en este grupo, las empresas que se dedican a dosificar, mezclar, controlar y dar forma farmacéutica a las materias primas procedentes de la industria químico farmacéutica, la industria química y la propia industria farmacéutica. En Guatemala algunas de las empresas clasificadas como "**Industrias Farmacéuticas**", únicamente se dedican a importar productos semielaborados a granel, encargándose del proceso final de elaboración, envase y etiquetado.

2.2.1 Definición de Farmacéutico :

"Es la profesión, dentro de la salubridad pública, que se dedica a la preparación y distribución de productos medicinales. Abarca el arte y la ciencia de preparar, de fuentes naturales o sintéticas, materiales convenientes y apropiados para la prevención, diagnóstico o tratamiento de las enfermedades".(16)

La preparación de estos materiales requiere un

(16) **Farmacía Práctica de Remington**, 2a. Edición, Pág. 1.

conocimiento de la identificación, selección, acción farmacéutica, conservación, combinación, análisis y clasificación conforme a normas establecidas de los medicamentos.

"La farmacia comprende también la función profesional, legal y económica de distribución de los productos medicinales con acierto y seguridad. Tiene esta responsabilidad tanto si estos productos se despachan con la receta de una persona autorizada (médico, dentista, veterinario, pediatra, etc.) como, en aquellos casos en que puede legalmente, se despachan sin receta, o se venden en los envases originales directamente al consumidor".(17)

Asi mismo distribuyendo medicamentos y productos médicos entre el público de conformidad con las leyes que rigen el comercio de medicamentos, y de acuerdo con los principios éticos fundamentales aplicables a la farmacia, la profesión salvaguarda la salud pública.

2.2.2 Antecedentes Históricos :

Con la revolución de 1944, en Guatemala se impulsó la

(17) *Idem.* 2a. Edición, página 1.

diversificación de la producción agrícola e industrial y se modificó cuantitativamente, dando paso al desarrollo de la industria fabril, la industria químico farmacéutica y al intercambio comercial.

Por el grado de especialización y el carácter científico del campo farmacéutico, esta rama de la industria se ha desarrollado en países de gran poderío económico y adelantos tecnológicos, tales como los E.E.U.U., Inglaterra, Francia, Alemania, Suiza y otros, de tal suerte que la industria farmacéutica en Guatemala, surge con el establecimiento de compañías afiliadas o subsidiarias de corporaciones extranjeras; generalmente iniciaron sus operaciones atendiendo parte de la demanda que ya cubrían, con productos suministrados por sus respectivas casa matrices localizadas fuera del área Centroamericana, algunas de ellas incluyen dentro de sus planes abastecer ciertos países del Caribe y Sudamérica.

Estas compañías afiliadas o subsidiarias deben de pagar regalías a los propietarios de las patentes de marcas, fórmulas y técnicas de producción, las que consecuentemente son de propiedad extranjera. Otra particularidad de estas industrias, es depender casi exclusivamente de la oferta externa para el

abastecimiento de las materias primas, constituyendo importaciones para el país, se estima que en la década de los 60 las materias primas adquiridas fuera de la región representaron casi el 90% del valor total de las materias primas empleadas. En Guatemala se producen pocas materias primas destinadas a esta rama industrial, en el caso de los envases y empaques, la industria abastece ya en un buen porcentaje de producción centroamericana estimándose que su aportación alcanza un 48% de las necesidades de la misma.

Antes de 1950 operaban en Centroamérica 24 empresas, en las décadas de 1950 a 1960, se establecieron 23 empresas nuevas, la mayoría de ellas se instalaron en Guatemala, al amparo de la entonces vigente Ley de Fomento Industrial Decreto 1317 del Congreso de la República. Conforme los registros de la División de Registros y Control de Medicamentos y Alimentos de la Dirección General de Servicios de Salud, actualmente funcionan 108 laboratorios nacionales y transnacionales, que se encuentran ubicados mayormente en la capital y municipios circunvecinos.

No obstante el grado de expansión de esta rama industrial, todavía se importan medicamentos, que por el

grado de especialización no se producen en el país.

El período 1961 a 1969 se destaca, debido a que durante esta época se instalaron en la región las empresas químico farmacéuticas más importantes, dentro de las cuales podemos mencionar a Laboratorios Lancasco, S.A., Laboratorios Bonin, Laboratorios Unipharm, S.A., etc., con la idea de fabricar algunas formas farmacéuticas que hasta ese entonces se importaban de Europa, como ampollas hipodérmicas, tabletas, cápsulas, emulsiones, jarabes, etc., aplicando la teoría administrativa más avanzada de la época y que han contribuido a darle a la actividad farmacéutica la fisonomía que actualmente tiene.

Las empresas establecidas en Guatemala tienen como objetivo básico cubrir el mercado interno, y en la medida que van introduciendo y definiendo sus productos en el mercado nacional se van expandiendo hacia los países vecinos que comprenden el Mercado Común Centroamericano.

Esto ha sucedido principalmente con aquellas empresas que se han localizado en el país a raíz del inicio del Programa de Integración Económica Centroamericana a principios de la década de los 60.

Según datos de 1993 y 1995, Guatemala distribuye su producción en un 58% al mercado nacional, un 24% al resto de los países de Centroamérica y el 18% restante hacia afuera de la Región Centroamericana. En la actualidad algunas empresas farmacéuticas exportan casi un 72% de su producción, de acuerdo con publicaciones en Revista Farmacia Práctica de Remington (Junio de 1996).

2.2.2.1 Forma de Organización :

Para iniciar operaciones en Guatemala, las empresas que comercializaban con productos químicos y medicinas, se organizaron unas como sociedades mercantiles y otras como empresas individuales. En el caso de las droguerías, debido al volumen de sus operaciones mercantiles, requerían de mucho más capital, por lo que en la mayoría de las veces se constituyeron en sociedades mercantiles, con una estructura organizativa muy formal, integrada por departamentos de almacén, administración, ventas y distribución, lo que les permite tener la capacidad necesaria para importar y comercializar sus productos en todas las farmacias, casas de salud, hospitales, sanatorios, etc.

También surgen las farmacias, las cuales se clasifican en primera y segunda categoría, organizándose regularmente

como negocios individuales, quienes por regulaciones de la Dirección General de Servicios de Salud, tenían que dividir su local comercial en tres áreas específicas, que eran :

Area Administrativa :

Era el espacio utilizado como oficina, por el propietario, administrador o tenedor de libros (contador), para llevar el control de las actividades inherentes a la administración, tales como : compras, ventas, pagos, etc.

Area de Recetario :

Es el lugar que se destinaba para almacenar pequeñas cantidades de productos químicos en envases apropiados, los cuales eran utilizados para la preparación de tinturas, pomadas, soluciones, etc., bajo la responsabilidad directa de un encargado.

Area de Despacho :

Es la sección en donde se prestaba el servicio de atención al público por varios empleados con experiencia, cuyo número dependía del tamaño y ubicación de la farmacia.

Esta forma de organización, permitió que el reducido número de empresas que se dedicaban a esta actividad, se vieran en la necesidad de ampliarse, para satisfacer la demanda del crecimiento demográfico y de mercado.

2.2.2.2 Forma de Producción :

Las primeras formas de producción se efectuaron sobre bases empíricas, llevadas a cabo por las farmacias, quienes transformaban la materia prima (productos químicos), en medicamentos aptos para el consumo, preparando pomadas, tinturas, soluciones, supositorios, etc., de acuerdo a las farmacopeas de la época, utilizando para el efecto instrumentos y equipo manual, tales como : Morteros de porcelana, probetas de vidrio, vasos medidores, granatarios, moldes para elaborar supositorios, etc.

Con el transcurso de los años, el progreso y las exigencias del mercado de una mayor expansión, algunas de estas empresas, como farmacia y droguería Lanquetin, se deciden en 1910, hacer un sacrificio económico para traer las primeras máquinas de Europa principalmente de Francia, tales como : máquinas neumáticas llenadoras de ampollas, máquinas tableteadoras, granuladoras, etc.

Estas incipientes industrias tropezaron con muchas dificultades, pues el consumidor mostraba cierta cautela hacia los productos nacionales, viéndoles con recelo y desconfianza.

En Guatemala, el 3 de diciembre de 1947, se emite la primera Ley de Fomento Industrial, Decreto No.459, en el cual se declaraba de urgencia nacional el establecimiento y desarrollo de industrias que facilitarían el aprovechamiento más efectivo de los recursos del país y que colocaran económicamente sus productos en los mercados internos y externos.

Sobre estas bases de progreso continuo, las empresas que comercializaban con productos químicos y medicinas, no fueron la excepción, por lo que se hizo necesaria la construcción de plantas más amplias, con mayor capacidad de producción y desarrollo, permitiendo producir, distribuir y comercializar los productos en el área centroamericana.

En la actualidad este tipo de industrias es pujante y progresiva, tal es el caso de Laboratorios Lancasco, S.A., quien surgió en 1917 como una división de farmacia y droguería Lanquetin, cuenta con una superficie de más

de 4,000 metros cuadrados de construcción, la cual alberga una de las más modernas y completas plantas de producción con gran capacidad para fabricar todas las unidades necesarias para atender eficientemente la comercialización de sus productos en los diferentes mercados (nacional e internacional), con una organización que emplea a unos 500 trabajadores.

2.2.2.3 Sistema Contable :

No se puede precisar con exactitud la fecha de nacimiento de la Contabilidad, pues el registro en libros de las operaciones económicas ha seguido una evolución lenta, desde los tiempos primitivos, en que simplemente se anotaban los acontecimientos de toda índole en orden correlativo, hasta la modernización en nuestros días de los métodos norteamericanos; lográndose los más perfectos análisis de los valores con el eficaz auxilio de la Ciencia Estadística, innumerables cambios han ocurrido, decenas de procedimientos se han propuesto y multitud de formas se han ensayado, pasando algunas a mejorar los sistemas, desechándose otras por deficiencias o poco prácticas. Pero en todo este lento camino pueden señalarse cuatro etapas de importancia :

a) "Los sistemas primitivos de partida doble (Edad Media);

- b) El advenimiento de la partida doble, sistematizada y completamente desarrollada en sus principios básicos por Lucas Paciolo (Siglo XV);
- c) El sistema Logismográfico ideado por José Cerboni (Siglo XVII); y
- d) Las innovaciones norteamericanas en la partida doble, adoptando rayados tabulares, cuentas de control y análisis estadísticos, hasta el establecimiento de los actuales sistemas contables (Siglo XIX y XX)".(18)

En el año de 1494 el monje franciscano de Venecia, Fray Lucas Paciolo, publicó un tratado de matemáticas, en el cual dedicaba un capítulo al cálculo y registro de las operaciones mercantiles, describiendo con acierto los principios fundamentales de la partida doble, que desarrollaba mediante cuatro libros :

- El "Inventario",
- El "Memorable" (Borrador),
- El "Giornable" (Diario) y
- El "Quaderno" (Mayor), en una forma que aun puede

(18) RAMOS BOSCH, RAFAEL. **Contabilidad Teórico Práctica**, Volumen No. 31, Editorial Universitaria, página 27.

encontrarse, sin variaciones substanciales, en contabilidades pequeñas actuales.

El método de Paciolo resulta demasiado simple para los negocios modernos, sin exceptuar a las empresas que se dedican a la comercialización de productos químicos y farmacéuticos. Imaginemos las dificultades de un libro Mayor en que se abriese una cuenta a cada deudor y acreedor, a cada uno de los valores de un negocio, a cada concepto de ganancia y pérdida; tal inconveniente se ha resuelto mediante las llamadas cuentas de Mayor o Control, cada una de las cuales se detalla en libros auxiliares, y de ahí han surgido los Diarios Mayores tabulares; otra derivación, por no poderse asentar muchos detalles explicativos en estos últimos, ha sido la adopción de hojas sueltas de análisis de cada operación (póliza o vouchers). Por otra parte, los complejos problemas a detalle para determinar el costo de los artículos fabricados, han originado una rama especial denominada Contabilidad de Costos; la complicación y la necesaria exactitud en los cierres contables ha traído las Hojas de Trabajo; la necesidad de Balances Generales que unificaran la situación económica de las distintas ramas de una empresa, ha motivado el delicado procedimiento de los Estados Consolidados. Y así ha

surgido y evolucionado, especialmente en los Estados Unidos de Norteamérica, una técnica exacta y depurada de consolidación de información contable, basándose en la partida doble, la cual dista mucho de las explicaciones sencillas de Paciolo y resuelve perfectamente las necesidades de orden contable de cualquier empresa moderna en general.

1.2.3 Especialidades Farmacéuticas :

Se le da este nombre a los productos finales que elabora la industria farmacéutica y pueden clasificarse en :

1.2.3.1 Productos Eticos :

Son aquellos que teóricamente están sujetos a venderse bajo prescripción facultativa, no se anuncian al público y son introducidos al mercado por medio de la receta de un médico.

1.2.3.2 Productos Populares :

"Son todos aquellos que se venden directa y libremente al público, es decir que son adecuados para su autoprescripción, como por ejemplo : los antiácidos y analgésicos".(19)

(19) Industria Farmacéutica, C.A. ICAITI. No. 1, Pág. 11.

2.2.4 Comercio de Productos Químicos y Farmacéuticos y su Regulación Legal en Guatemala :

Como todo negocio en Guatemala, las empresas se encuentran sujetas a preceptos legales, cada uno con sus particularidades, tal es el caso de las empresas que comercializan con productos químicos y medicinas, que en este capítulo se mencionan a continuación :

2.2.4.1 Aspectos Generales :

Los productos químicos que sirven como materia prima para la elaboración de medicamentos de consumo humano y de consumo veterinario, así como, los que utiliza la industria en general, provienen en un alto porcentaje del exterior, razón por la cual son muy importantes los controles existentes (El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, por intermedio de la Dirección General de Servicios de Salud, a través de la División de Registros y Control de Medicamentos y Alimentos, exigen el registro de cada materia prima, la aprobación del certificado de análisis de la fórmula cuali-cuantitativa, con el objeto de garantizar su calidad y pureza para que puedan ser utilizadas sin ninguna limitación), tendientes a evitar el ingreso de productos nocivos para la salud y el medio ambiente.

4.2 Control Fiscal de las Importaciones :

Estas actividades se encuentran reguladas por el nuevo Sistema de Designación y Codificación de Mercancías, que entró en vigencia el 1 de abril de 1993, sustituyendo a la Nomenclatura Arancelaria Uniforme Centroamericana (NAUCA) y el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), el cual establece las bases y condiciones para el libre comercio entre los países miembros de Centroamérica, así como la aplicación de un arancel (Número de partida) y aforo (porcentaje) común.

Actualmente los derechos de importación de materia prima farmacéutica, relativamente se consideran bajos, están entre un 2% al 8% sobre el valor CIF quetzalizado, y para medicamentos de uso humano (elaborado o semi-elaborados) en un 5%, de acuerdo con el Sistema Arancelario Centro Americano.

Además el Decreto No.60-94 del Congreso de la República, modificación a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) vigente a partir del 1 de enero de 1995, establece en los artículos siguientes :

"Artículo No.3 :

Las Importaciones son parte de los hechos generadores del

Impuesto.

Artículo No.4, Inciso No.2 :

Momento en que se causa el Impuesto.

En las Importaciones, en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos, conforme recibo legalmente extendido. Las aduanas no autorizan el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que previamente estén debidamente cancelados los correspondientes impuestos.

Artículo No.13, En Otros Casos :

De la Base del Impuesto.

En las Importaciones, el valor aduanero de los bienes que se importen o en su defecto, el valor CIF, la aduana de ingreso lo determinará adicionando al valor FOB el monto del flete y del seguro, si lo hubiera.

Artículo No.10 (Se reforma el Artículo No.16 del Decreto 27-92) :

Improcedencia del Crédito Fiscal.

No procede el derecho al Crédito Fiscal por la

Importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se apliquen a actos no gravados o a operaciones exentas por esta Ley o que no tengan relación directa con el proceso de producción, distribución y venta del contribuyente.

Artículo No.18 :

De la Documentación del Crédito Fiscal.

Sólo se reconocerá Crédito Fiscal por el Impuesto que conste en las respectivas facturas, notas de débito, en el recibo correspondiente cuando se trate de Importaciones, siempre que los documentos que se mencionan se encuentren registrados en el Libro de Compras que señala el artículo No.37.

Artículo No.11 (Se reforma el artículo No.20 del Decreto 27-92) :

Reporte del Crédito Fiscal.

El Crédito Fiscal debe reportarse en la Declaración mensual. Las fechas de las facturas y de los recibos de pago de derechos de Importación legalmente extendidos, deben corresponder al mes del período que se liquida. Si por cualquier circunstancia no se reportan en el mes al

que corresponden, para fines de reclamar el Crédito Fiscal, éstos se pueden reportar como máximo en los dos meses inmediatos siguientes".

En el Decreto No.61-94, modificación del Decreto No.26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 1995, se establece en los artículos siguientes :

"Artículo No.53 :

Importaciones, Exportaciones y Servicios prestados al Exterior.

En el caso de las Importaciones, el precio o valor CIF de las mercancías, no puede ser superior a la suma que resulte de adicionar a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen, los gastos de transporte y seguros incurridos hasta su llegada al país.

El precio de las mercancías exportadas se calculará de acuerdo a la investigación de precios internacionales, a la fecha de embarque, menos los gastos de transporte, seguros y otros gastos que afecten dichas mercancías hasta el lugar de su destino. Dichos precios, así como, los servicios prestados al exterior, se expresarán en

Quetzales, se liquidarán las divisas correspondientes al tipo de cambio que rija el día de la liquidación. La dirección queda facultada para investigar en el interior y en el exterior del país, directamente o a través de empresas especializadas, los precios que tengan las mercancías en Guatemala y en el país de destino u origen, ya sea que se exporten o importen y, con base en dichos precios, determinar la renta obtenida y la imponible".

4.3 Leyes que Regulan la Producción y Distribución de Medicinas :

Debido a que las medicinas están catalogadas como productos esenciales para la población, son objeto de regulaciones dentro de la legislación y políticas de Gobierno.

Un ejemplo claro se obtuvo con el establecimiento de las farmacias estatales, que expenden productos genéricos a precios más bajos que en las farmacias privadas. Esta disposición del Organismo Ejecutivo modificó un tanto la estructura de ventas de las empresas farmacéuticas, disminuyendo las ventas de tipo comercial y aumentando las ventas al sector Gobierno, puesto que a raíz de esa disposición, el Estado ha comprado medicamentos por varios millones de quetzales por medio de licitaciones.

Dentro de las Leyes que afectan el campo farmacéutico, mencionaremos las siguientes :

Decreto No.2-70 del Congreso de la República, **Código de Comercio de Guatemala**; desde el momento de su inscripción en el Registro Mercantil, todas las empresas individuales y jurídicas están sujetas a un marco legal, debiendo regirse por los preceptos que dicta dicha Ley.

Decreto Ley 1-85, Ley de Protección al Consumidor, vigente desde el 16 de enero de 1985.

Decreto No.58-87 del Congreso de la República, Ley de Abastecimiento y Control de Precios de Productos Esenciales, en vigor desde el 23 de septiembre de 1987.

Acuerdo Legislativo No. 180-90 emitido por el Ministerio de Economía, Regulacion de Precios en vigor desde el 14 de diciembre de 1990.

Dentro de estas disposiciones legales, las medicinas están catalogadas como productos esenciales para uso y consumo de la población y, por lo tanto, sujetas a control de precios y a asegurar su abastecimiento normal. El punto principal de estas regulaciones es el control de

precios que ejerce el Gobierno, por medio de la Dirección General del Comercio, dependencia del Ministerio de Economía. Por ser de sumo interés se transcribe el artículo 3o. del Acuerdo No.180-90 :

"Artículo 3o. La Dirección General de Comercio, queda facultada para registrar los precios de productos medicinales importados o fabricados en el país".

Para registrar un producto nuevo, el importador o productor, deberá justificar plenamente ante la Dirección General de Comercio, el precio de dicho producto en el mercado internacional o el costo de producción del mismo con la correspondiente documentación.

En el caso de productos ya registrados, tanto los importados como los productores de medicamentos, para modificar el precio de los mismos, deberán acreditar ante la Dirección General de Comercio la necesidad del ajuste del precio, el cual sólo se autorizará si los importadores o productores justifican plenamente la necesidad del incremento que será determinada por el aumento del precio del medicamento en el extranjero, por el incremento del costo de producción o por la variación del tipo de cambio del Quetzal respecto al Dólar de los Estados Unidos de América, según corresponda, (Acuerdo

Legislativo No.180-90 publicado en el Diario de Centro América número 29 de fecha 14 de diciembre de 1990, página 626).

En otras oportunidades el Gobierno ha congelado los precios de las medicinas (Acuerdo del Ministerio de Economía número 281-89, publicado en el Diario de Centro América el 22 de diciembre de 1989, actualmente derogado).

Estas disposiciones obligan a las empresas farmacéuticas a planificar con cuidado las fechas en que se aumentarán los precios de venta, tomando en cuenta el tiempo para recopilar la documentación justificativa (facturas, pólizas de importación, nóminas con incrementos salariales, etc.), y el proceso administrativo para obtener la respectiva autorización.

La obtención tardía de la autorización de incremento de precios de venta, podría tener serias repercusiones en el monto monetario de las ventas y por consiguiente en el importe de las utilidades presupuestadas.

La política de las empresas en ese sentido, es obtener autorización de precios, lo más alto posibles, para luego

llevarlos a niveles de competitividad a través de ofertas y bonificaciones que otorgan a sus clientes, quienes a su vez pueden trasladar estos beneficios al público consumidor, en forma de descuentos.

Otra disposición legal que vale la pena mencionar, por la repercusión que puede tener en la industria farmacéutica, es el Acuerdo Legislativo No.16-92 publicado en el Diario de Centro América con fecha 24 de septiembre de 1992, por medio del cual el Congreso de la República sancionó y mandó publicar el Decreto No. 28-92 del mismo organismo, Ley de Liberación de Importación de las Medicinas. Este cuerpo legal, según sus propios considerandos, tiene como propósito permitir que cualquier persona, natural o jurídica, pueda importar productos farmacéuticos para su venta en Guatemala, con el fin de abaratar el precio de los mismos y procurar que estén al alcance de la población de escasos ingresos económicos.

El Decreto Ley 22-73, Ley Orgánica de la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomas de Castilla, ofrece al inversionista los incentivos fiscales necesarios para el desarrollo de sus actividades entre los que se pueden mencionar : liberarlo del pago de derechos, impuestos, contribuciones y tasas por la importación y exportación

de mercaderías objeto de comercio, exoneraciones y servicios de capacitación entre otros.

En lo tocante a beneficios de carácter fiscal, no han existido específicamente para la industria farmacéutica, sino para la industria en general. En este aspecto se puede mencionar con fines históricos, puesto que actualmente ya no tienen vigencia, la Ley de Fomento Industrial Decreto Legislativo 1317, sustituido por el Decreto Legislativo 1583 que aprobó el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial. Estas leyes que estuvieron vigentes por más de 25 años, otorgaban a las empresas industriales exoneraciones arancelarias en la importación de maquinaria, materias primas y materiales de envase y empaque; además exoneraban del Impuesto Sobre la Renta las utilidades provenientes de su actividad industrial y finalmente permitían deducir de las utilidades el monto de la reinversión efectuada en maquinaria o equipo que aumentara la capacidad productiva o productividad de la empresa.

La política del Gobierno actual se ha encaminado a eliminar los beneficios fiscales en todos los órdenes. En consecuencia con fecha 6 de febrero de 1991 fue publicado

el Decreto Legislativo No.59-90, que contiene la Ley de Supresión de Privilegios Fiscales, que entre otros, derogó el Decreto No. 24-79 del Congreso de la República, Ley de Fomento para la Descentralización Industrial, que otorgaba beneficios fiscales a las industrias que se establecieran fuera del departamento de Guatemala.

El Decreto No.61-94 del Congreso de la República, modificación al Decreto No.26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente desde el 1o. de enero de 1995, modificó algunos incentivos fiscales a la inversión, que contemplaba la ley anterior al Decreto No.26-92, como se menciona en el artículo siguiente :

"Artículo No.5 (Se reforma el artículo No.14 del Decreto 26-92, mismo que reformó el artículo No.15 del Decreto 59-87) :

Revaluación de Activos :

Podrán revaluar los bienes que integran su activo fijo, siempre que paguen sobre el monto de dichas revaluaciones un impuesto por revaluación del 7% cuando se trate de bienes inmuebles, y el 15% en otros activos fijos".

Dentro de la legislación vigente que otorga beneficios

fiscales a la actividad industrial, se mencionan los Decretos Legislativos números 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de maquila, y 65-89 Ley de Zonas Francas.

Estas disposiciones legales otorgan exoneraciones de Derechos Arancelarios, Ley del Impuesto al Valor Agregado, de Timbres Fiscales y del Impuesto sobre la Renta, a la importación temporal de materias primas, productos semielaborados y terminados, con el propósito de que sean transformados los unos, y simplemente almacenados los últimos, para luego ser re-exportados fuera del área centroamericana.

También existen controles específicos para cada área, en el caso de los productos químicos y medicinas, están controlados por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, por intermedio de la Dirección General de Servicios de Salud, a través de la División de Registro y Control de Medicamentos y Alimentos, quienes exigen el registro de cada medicamento para poder expenderlo al consumidor, previo a la aprobación del certificado de análisis de la fórmula cuali-cuantitativa, con el objeto de garantizar su calidad y pureza para que se puedan distribuir por prescripción médica sin ninguna

limitación en el mercado, excepto los medicamentos de uso restringido.

También los productos químicos tienen un control similar a la medicina, debiendo estar firmada la póliza de importación por el regente, que es un profesional universitario titulado como Licenciado en Química y Farmacia, para que se autorice el ingreso a nuestro país.

El Ministerio de Economía también cumple una función de control, que es la autorización de precios de las medicinas por intermedio de la Dirección General de Comercio (DIRECOM) a través de la Unidad de Fijación y Control de Precios de Productos Medicinales, previa presentación del desglose de los costos.

Las droguerías, farmacias y los regentes además de inscribirse como todo negocio en el Registro Mercantil, para funcionar como tales tienen que solicitar al Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, la autorización de un local comercial, que llene ciertos requisitos de espacio y presentación, para que se les otorgue una licencia sanitaria que les permita comercializar sus productos por un período de cinco años renovables.

La actividad farmacéutica se ha visto afectada fiscalmente, a través de las modificaciones que ha sufrido la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que unas veces ha ampliado y otras veces a restringido el crédito fiscal que pueden reclamar las empresas como contribuyentes; reconociendo como Crédito Fiscal el impuesto pagado en toda adquisición o la utilización de servicios, que guarden relación directa con el proceso de producción, distribución y venta del contribuyente (Artículo No.10, que modificó al artículo No.16 del Decreto No.27-92). El Decreto Ley No.97-84 y sus reformas, únicamente reconocía como Crédito Fiscal, el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios destinados a la reventa, o que intervinieran de manera directa en el proceso productivo o de comercialización de la empresa.

Vale la pena mencionar, que en relación a la destrucción, pérdida o rotura por vencimiento de medicamentos valuados a su costo de fabricación o adquisición según corresponda, podrán ser declarados como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta (Artículo No.38, inciso f del Decreto No.26-92) y para su efecto el contribuyente debe emitir la factura respectiva que formará parte de los débitos fiscales del mes en que se lleve a cabo dicha

actividad (Artículo No.7 que modificó el artículo No.10 del Decreto No.27-92).

El mencionar las situaciones descritas, tiene por objeto resaltar el hecho, de que los cambios continuos en las políticas fiscales del gobierno, afectan invariablemente las operaciones empresariales, incrementando o disminuyendo los costos de producción y operación, que necesariamente repercuten en los precios de venta, de los que en gran medida depende su grado de participación en el mercado.

2.2.5 Otras Consideraciones sobre las Empresas Farmacéuticas que operan con Inversión Extranjera :

Sin lugar a dudas, la inversión extranjera directa constituye uno de los principales mecanismos de incorporación del proceso técnico y de transferencia de tecnología en la Industria Guatemalteca. Su importancia la origina el grado de participación en el volumen global de la inversión, que logra un mayor impulso por su ubicación en las actividades industriales en capital y tecnología.

A partir de los años 60, la inversión extranjera en

Guatemala empieza a orientarse fundamentalmente hacia los sectores industriales abandonando paulatinamente las actividades económicas tradicionales en donde era predominante (agricultura, etc.). A nivel de ramas industriales, las actividades que logran un mayor impulso son lógicamente los productos de bienes intermedios como papel, químicos y productos metálicos.

En los años 60 los incentivos fiscales de toda índole que otorgaban los convenios sobre el Mercado Común Centroamericano que no discriminaban entre capital extranjero y nacional, había servido como un gran estímulo a la inversión de capitales extranjeros, no sólo en Guatemala sino en general en toda Centroamérica. A raíz del Programa Alianza para el Progreso un alto número de Industrias Farmacéuticas se establecen en Guatemala después en Costa Rica y pocas en El Salvador.

En virtud de la crisis económica por la que atraviesa nuestro país se crea el Decreto No.31-96, Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996; con la característica que en 1996 constituye pago definitivo que puede compensarse con saldos de crédito fiscal y será gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta

o bien optar por invertir en bonos y en 1997 el pago del mismo será acreditable al Impuesto Sobre la Renta trimestral o anual hasta agotarlo, con anterioridad en 1991 se creó el Decreto No.58-91, Ley del Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991, del cual se puede mencionar que el gasto de dicho impuesto era deducible del Impuesto Sobre la Renta del año en que se incurriera, se efectuara en efectivo o se invirtiera en bonos que al negociarlos en el mercado de valores incurrirían en pérdida de capital compensables con ganancias de capital (Artículo No.29 Decreto 26-92); a nivel industrial lo único que logra el Gobierno es castigar al contribuyente formal, lo cual repercute en nuevas inversiones a causa de que la renta que se grava ya fue gravada por el Impuesto Sobre la Renta y por la retroactividad de ambos decretos.

La industria farmacéutica en Guatemala ha alcanzado un nivel de importancia, todavía dispone de un amplio campo en la preparación de productos farmacéuticos y, en consecuencia para la sustitución de importaciones.

La mayoría de industrias farmacéuticas que no llenan la capacidad de producción se están amparando en la "Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de

Maquila". Esta Ley tiene por objeto promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, la producción de mercancías con destino a países fuera del área Centroamericana, así como regular el funcionamiento de la actividad exportadora de maquila de las empresas del marco de los Regímenes de perfeccionamiento activo o de Exportación de componente agregado nacional total y exonera al contribuyente del pago del Impuesto Sobre la Renta por las ganancias obtenidas; sin embargo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta indica que cuando se paguen utilidades a los accionistas se causa impuesto (artículo No.6) de igual forma cuando se paguen o trasladen dividendos al exterior (artículo No.42), el pago de dichas utilidades quedan afectas al Impuesto del Timbre y Papel Sellado (artículo No.2, numeral 2).

El beneficio que se tendrá además es que por algún período de tiempo las mercancías de terceros estarán exentas de derechos arancelarios e impuestos de importación.

CAPITULO III

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Durante los últimos años el Ministerio de Finanzas Públicas hizo esfuerzos por fortalecer la recaudación fiscal por medio del Programa Modernización Tributaria (PMT), en el mismo se pusieron en marcha medidas tendientes a mejorar la equidad tributaria, simplificar el sistema de recaudación fiscal, ampliar la base tributaria, optimizar la obtención de recursos tributarios y fortalecer el sistema de sanciones por evasión fiscal. Todo esto derivó que la carga tributaria se elevara de 7.3% en 1991 a 8.2% del PIB en 1992. Sin embargo, en el año de 1993 se tuvo una baja de la misma ubicándose en un 7.8% del PIB, tal y como lo podemos apreciar en el siguiente cuadro :

Años	Ingresos Tributarios (En millones de quetzales)	PIB	Carga Tributaria (Porcentual)
1991	3,451.5	47,302.3	7.3
1992	4,452.0	53,985.4	8.2
1993	4,970.3	63,733.6	7.8
1994	5,595.7	69,832.3	8.4

FUENTE : Estudio económico y memoria de labores del Banco de Guatemala, año de 1995.

Este mismo comportamiento de baja, se reflejó en el año 1994, debido al fallo de la Corte de Constitucionalidad al declarar en suspenso definitivo los artículos referentes a las retenciones y a los pagos a cuenta, todo esto conllevó a lo que se denominó **Reforma Tributaria de 1994.**

El Impuesto Sobre la Renta desde su creación legal, en el año 1963, ha sufrido varias reformas con el objetivo de ampliar significativamente la base tributaria, por lo que a continuación se hará mención de la **RESEÑA HISTORICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA :**

1- Período 1921-1963 :

Según datos históricos de la situación fiscal en Guatemala, ésta inicia el 30 de Abril de 1828 con el Decreto Legislativo del Estado de Guatemala; establecía un impuesto sobre las rentas o ganancias de los ciudadanos para sostener los gastos de la Administración Pública.

A principios de siglo la Asamblea Nacional emite el Decreto 692 con fecha 10 de Diciembre de 1908 el cual crea un impuesto del 5% sobre dividendos que perciben los accionistas de las sociedades anónimas constituidas en el país, este impuesto no tuvo mayor trascendencia debido a las pocas entidades de corte capitalista de la época.

El 23 de Noviembre de 1921 se emite el Decreto Legislativo No.6, denominado Decreto Ley Impuesto Sobre la Renta el cual grava a los ciudadanos en general con recargo sobre sus ingresos, y en Mayo de 1926 se legisla el Decreto No.1,447 que regula la patente de las compañías de seguros que operan en el país fijándoles un impuesto sobre primas colocadas sobre incendios y accidentes, siendo el rango de 0.78 a 1%.

En Julio 28 de 1934 el Ejecutivo crea el Decreto No. 1,543 que deroga el Decreto Legislativo No. 1,447, llevando como título Ley Sobre Registro de Impuestos de Sociedades Lucrativas por Acciones, este impuesto obra en favor de entidades de Beneficiencia en porcentaje del 5% sobre las utilidades de las sociedades anónimas y en comandita que operasen en el territorio nacional. El 17 de Diciembre de 1934, se emite el Decreto No.1,612 para regular los aspectos contables de las entidades accionadas.

En fecha 27 de Mayo de 1938 se emite el Decreto Gubernativo No.2,099 nominado Ley del Impuesto Sobre utilidades de Empresas Lucrativas, la cual grava nuevamente las utilidades en forma directa; el margen de imposición principiaba con un capital en giro de Q.5,000.00 y una ganancia anual de Q.1,000.00 en adelante, las escalas iniciaban con un rango del 5% hasta un 12%.

El 12 de Mayo de 1939 según Acuerdo Gubernativo No.2,233 se establece la obligación para los notarios de enviar copia de contratos referentes al pago de intereses y dividendos y el 23 de Febrero de 1940 se crea el Decreto No.2,341 donde se establece la deducibilidad de los sueldos de socios de empresas afectas al Impuesto Sobre Utilidades de Empresas.

En 1941 el 11 de Julio se emite el Decreto Gubernativo No.2,556, estableciendo que los Estados de Cuenta de las empresas deben ser certificados por Contadores Autorizados.

El Decreto Gubernativo No.2,315 de fecha 25 de Junio de 1942 norma la manera de contabilizar los sueldos de socios y fijar los límites de deducibilidad, otra reforma fue el 18 de Diciembre del mismo año, el Decreto Legislativo 2,680 que aprobó el Decreto Gubernativo No.3,031 que norma que las utilidades generadas por bienes inmuebles son parte del patrimonio de la empresa.

En la época Revolucionaria la Junta de Gobierno establece reformar el Decreto No.2,099 por medio del Decreto No.26 de fecha 30 de Noviembre de 1944, modificando la base porcentual del 6% hasta un 50% para utilidades mayores de Q.500,000.00; el 16 de Octubre de 1947 mediante Decreto 434 vuelven a fluctuar los porcentajes entre el 1% al 12%

tomando como base Q.500.00 hasta Q.15,000.00. Por su parte el Presidente de la República establece el 9 de Octubre de 1954 el Decreto No.116 para la interpretación de cuentas en relación (Decreto 2,099) y el 13 de Diciembre se promulga el Decreto No. 174 derogando el Decreto No.434 antes mencionado.

El 30 de Junio de 1963 termina la vigencia del Decreto No.2,099 para dar paso a la Ley del Impuesto Sobre la Renta creada mediante Decreto No.1,559 promulgado el 9 de Diciembre de 1962 vigente a partir del 1 de Julio de 1963.

?- Período 1964-1987 :

Como se menciona en el párrafo anterior el Decreto No.1,559 tomó vigencia el 1 de Julio de 1963, por primera vez se delimitó el campo de aplicación sobre los derechos que generan renta, así también las exportaciones de bienes producidos en el territorio, se grabaron las utilidades de servicios personales así como las exenciones, gastos deducibles y no deducibles, se determinó la escala de tarifas sobre la renta imponible, desde un importe fijo de Q.50.00 agregando 5% sobre rentas superiores a Q.1,000.00.

Durante el régimen del Presidente Enrique Peralta Azurdia se deroga el Decreto 1,559, dando paso al Decreto No. 229

de fecha 27 de Junio de 1964, el nuevo decreto fue copiado en su mayoría del Decreto anterior (1,559) salvo modificaciones específicas como las tasas de depreciación y reducción en tiempo de prescripción y demanda fiscal a 6 años anteriormente 10 años, se agregó la revaluación de activos.

Es también importante señalar que por medio del Decreto No.1,800 del 29 de Noviembre de 1968 que reformó el Decreto No.229 se especificó por primera vez la residencia fiscal, dentro de la misma se dejó anotado lo referente a la evasión del impuesto y se reformaron las escalas a las multas por incumplimiento al pago de declaración fiscal. El mismo se mantuvo vigente hasta el 15 de Septiembre de 1987 cuando se emite el Decreto 59-87.

3- Período 1988-1997 :

El Decreto No.59-87 del Congreso de la República de Guatemala, trató de modernizar la recaudación tributaria. Generalizó su campo de aplicación (Artículo 2), define lo que para la misma se entenderá como contribuyente (Artículo 3), así también se determina lo concerniente a Renta de Fuente Guatemalteca.

Dentro de las exenciones surgen algunos nuevos conceptos

que anteriormente no se tomaban tales como : las remuneraciones de servicios técnicos prestados al Gobierno, los intereses de cédulas hipotecarias, intereses producidos por bonos y títulos de crédito emitidos o garantizados por el Estado, los aguinaldos hasta un 200% del sueldo mensual, modificaciones a los porcentajes de depreciación. En esta Ley que permaneció en vigencia hasta el 30 de Junio de 1992 se normó el tratamiento fiscal de las Ganancias y Pérdidas de Capital (Artículo 26); en lo referente a rentas presuntas, se restringe la renta de las profesiones liberales.

En esta ley se legisla por vez primera los pagos a cuenta, dando la opción de que el contribuyente pueda pagar por cada cuota trimestral una cuarta parte del impuesto determinado en el período, otro cambio importante fue dividir las tarifas de impuesto para aplicarlas a personas individuales y jurídicas, etc.

El día 8 de mayo de 1992, fue emitido el Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, con vigencia a partir del 1 de julio del mismo año; dentro de las reformas a la Ley anterior se pueden mencionar las siguientes, las cuales a nuestro juicio tuvieron mayor trascendencia :

En la nueva Ley, se define escuetamente al sujeto pasivo del

impuesto, adiciona a la renta los conceptos ganancias de capital. Otro cambio fundamental es lo que deberá de entenderse como renta de fuente guatemalteca, y que se redujo la exención de los montos de aguinaldo a un 100% del salario mensual de los trabajadores.

Se constituye la ampliación del plazo de pago del impuesto en circunstancias de cierre de actividades a 60 días, anteriormente se estipulaban 30 días; se reglamenta una nueva disposición de la revaluación de activos fijos, es importante señalar que se fija un porcentaje fijo del 15% para las ganancias de capital.

Otros cambios importantes que se hicieron es diferenciar a las personas en relación de dependencia, para la determinación de la renta neta ya que en la Ley antecedente unificaba a personas individuales y colectivas; se modifica la reserva para cuentas incobrables del 2% al 3%; las tasas del impuesto varían para las empresas y personas individuales en relación de dependencia.

Otro detalle importante es el cálculo de los pagos a cuenta que establece un porcentaje fijo del 1.5% sobre el total de la renta bruta, pagos a efectuarse trimestralmente y acreditables al impuesto a pagar al final del ejercicio

fiscal y se crean las retenciones a las exportaciones, las cuales se fijaban en el 1.5% sobre el precio FOB de cada exportación; dichos artículos fueron declarados inconstitucionales a partir del 18 de marzo de 1994.

En virtud de la crisis económica por la que atraviesa nuestro país con fecha 23 de Diciembre de 1994 se promulga el Decreto No.61-94 con vigencia a partir del 1 de Enero de 1995, que modifica varios artículos del Decreto Ley 26-92; entre las reformas que mayor trascendencia tuvieron se pueden mencionar :

Reforma la definición que se contemplaba del objeto del impuesto y del concepto de renta ampliando en forma genérica lo que se interpretará como Renta Bruta (artículo No.1).

Dentro de los cambios en la línea de recaudación fue el efectuado al artículo 7, en el cual se cambia la interpretación de lo que deberá entenderse como Período de Imposición, donde el cambio más relevante es que el impuesto se genera cada vez que se produce rentas gravadas, se hace la salvedad de determinar y pagar por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación anual.

Con respecto a la deducibilidad de gastos cambia la

interpretación del artículo 38, al ampliar algunas prestaciones laborales, se legisla que todos los planes de previsión no estarán sujetas a aprobación de autoridad competente, así también se amplía que serán deducibles las cuotas o donaciones que puedan efectuarse a entidades no lucrativas (artículo 7 Decreto 61-94).

Otra modificación importante, se dio en la variación de los porcentajes del cálculo del impuesto, así como la base del mismo incrementa la tabla del impuesto del 25% al 30% a personas jurídicas y modifica la tabla para personas en relación de dependencia.

Otra de las variaciones que se puede observar, fue en la tarifa a calcular sobre rentas de personas no domiciliadas en Guatemala, en los rubros de créditos o pagos por intereses, honorarios, dietas y otras prestaciones afectas, se sitúa en un 20% y así mismo por concepto de regalías, uso de patentes, la prestación de asesoramiento técnico, científico o cualquier otro tipo de renta de fuente guatemalteca, asciende del 25% al 30%, sobre el total acreditado o pagado.

Otra de las reformas introducidas por el Decreto 61-94, es el artículo 14 donde se da la creación de retenciones con

carácter definitivo sobre la renta bruta, la cual variaba desde un 8% hasta un 12.5% en seis casos diferentes, se hace la observación que dicho artículo fue declarado inconstitucional el día treinta y uno de marzo de 1995 por la Corte de Constitucionalidad, resolución publicada en el Diario Oficial el día seis de abril del mismo año.

Se elimina la controvertida Cuota Anual de Personas Jurídicas, que afectaba a las sociedades mercantiles o civiles domiciliadas en Guatemala y que pagaban el uno por millar sobre su activo neto y se establece la Cuota Anual de Empresas Mercantiles, tanto individuales como sociedades domiciliadas en el país, llevando el porcentaje a un 1.5% sobre el Activo Neto, determinándolo de restar del Activo Total las depreciaciones, amortizaciones y reservas acumuladas; dicho artículo al igual que el anterior fue declarado inconstitucional en la misma fecha, esto sirvió de parámetro para derogar el artículo en mención, y emitir el Decreto 32-95 del Congreso de la República llamado Ley del Impuesto a la Empresas Mercantiles y Agropecuarias, siendo la base imponible la cuarta parte del monto que resulte de restar al total de Activos, el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del Fisco, el total de los pasivos y las utilidades retenidas, lo anterior conforme el Balance General de apertura del período de liquidación

definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en vigor durante el trimestre que corresponda y será acreditable al Impuesto Sobre la Renta hasta agotarlo.

Con estas modificaciones, se originarán efectos negativos para las empresas mercantiles (industriales y comerciales) y se convertirán en un freno para los inversionistas.

De tal manera que nosotros los guatemaltecos y, en especial, los que estamos compenetrados en el desarrollo económico, comercial, industrial y social del país en general, no debemos quedarnos con duda que las reformas fiscales no han coadyuvado a la estabilización económica, pues los desequilibrios fiscales han profundizado y generalizado efectos negativos en el ingreso personal de los guatemaltecos, por el incremento de los costos operados por las empresas cuando se da un cambio de este tipo.

Por lo tanto, se considera que un cambio fiscal o una reforma debería ser un medio para estimular la inversión privada, pues en las que se han producido (reformas tributarias) siempre ha existido un cariz represivo.

Con base en el propósito anterior, a continuación se describe el efecto financiero de los rubros objeto de

nuestro estudio (Ver caso Práctico en Capítulo IV) :

.1 Tarifas del Impuesto :

Artículo No. 9 Decreto 61-94 que modifica el artículo No. 44 del Decreto 26-92. "Las personas jurídicas e individuales que desarrollan actividades empresariales o profesionales y otros patrimonios afectos y entes a que se refiere el segundo párrafo del artículo tercero de esta Ley, domiciliadas en Guatemala, deberán calcular el impuesto aplicando a la renta imponible la tarifa del treinta por ciento (30%)". Para tal efecto se presenta un ejemplo comparativo de las últimas dos Leyes anteriores con la actual :

Decreto 59-87

Total Renta Imponible	Q. 783,700.00
Porcentaje del Impuesto	<u>34%</u>
Impuesto a Pagar	<u>Q. 266,458.00</u>

Decreto 26-92

Total Renta Imponible	Q. 783,700.00
Porcentaje del Impuesto	<u>25%</u>
Impuesto a Pagar	<u>Q. 195,925.00</u>

Decreto 61-94

Total Renta Imponible	Q. 783,700.00
Porcentaje del Impuesto	<u>30%</u>
Impuesto a Pagar	<u>Q. 235,110.00</u>

Como se observa en el ejemplo, la aplicación del Decreto No.94 implica una diferencia positiva respecto del resultado de la aplicación del Decreto 59-87, pero con la última reforma la empresa sufre un efecto negativo en virtud de que tributa más al producirse un incremento del 5% a la tasa impositiva. Lo anterior genera desinterés para el inversionista y puede provocar fuga de capitales, independientemente de que la empresa cuente o no con el suficiente poder económico o que el rendimiento de sus operaciones sean considerados o no óptimos, por lo que tiende a disminuir la utilidad.

En estos casos es cuando los accionistas o gerentes ven con recelo la aplicación de la Ley objeto del presente estudio. Esto por cuanto que, al efectuar el análisis respectivo, observan que su rendimiento no es justo y, por lo mismo, llegan a la conclusión de que la Ley no es equitativa.

El pasado 19 de Junio de 1997, fueron publicadas las hasta

hoy últimas reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 36-97 Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con vigencia a partir del 1 de Julio de 1997, lo cual coincide con el inicio del período fiscal de la mayor parte de los contribuyentes, con la finalidad de corregir las incongruencias de los diferentes señalamientos de inconstitucionalidad que han afectado la correcta aplicación de la Ley, tanto por parte del contribuyente como de la Administración Tributaria. Razón por la que se considera necesario hacer mención del cambio efectuado al artículo analizado con anterioridad :

Artículo No. 19 Decreto 36-97; se reforma el artículo No. 44, del Decreto 26-92, reformado por el artículo No. 9 del Decreto 61-94. "Las personas jurídicas y las individuales, domiciliadas en Guatemala, que desarrollen actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, así como los otros patrimonios afectos deberán calcular el impuesto aplicando a la renta imponible la tarifa del veinticinco por ciento (25%)". Lo anterior pareciera tener un efecto positivo con respecto al Decreto 61-94; sin embargo, debe tomarse en consideración el recargo a aplicar conforme lo establecido en el artículo No. 34 Transitorio, del mismo Decreto, referente a La Aplicación Gradual de la Disminución de Tarifas: "Los contribuyentes adicionarán un recargo en

los porcentajes y periodos de liquidación definitiva anual vigentes"; la tasa del 25% será aplicable al periodo fiscal que vence al 30 de Junio del año 2000.

A pesar de que se ha hablado de una disminución de la Tarifa del Impuesto, ésta se mantendrá en 30% por lo menos para el año próximo y se reducirá al 27.5% en las declaraciones que venzan en 1999, y será hasta el año 2000 que se aplicará el 25%.

Para tal efecto se presenta un cuadro comparativo que muestra los porcentajes de recargo a aplicar según el Decreto 36-97 :

EJERCICIO FISCAL	RENTA IMPONIBLE	% IMPUESTO A PAGAR	RECARGO A APLICAR	TASA A APLICAR	IMPUESTO A PAGAR	
Decreto 61-94						
al 30-06-97	783,700	30	235,100	N/A	30	235,100
Decreto 36-97						
al 30-06-98	783,700	25	195,925	20% S/25%=5.0%	30	235,100
al 30-06-99	783,700	25	195,925	10% S/25%=2.5%	27.5	215,517
al 30-06-2000	783,700	25	195,925	N/A	25	195,925

Lo anterior permite observar que el inversionista adicionará a su disponibilidad Q. 19,593.00 para el año 1999 y Q. 39,185.00 en el año 2000.

.2 Pagos Trimestrales (a cuenta) del Impuesto :

Al respecto, es en el artículo No.12 del Decreto 61-94, el cual modifica el artículo No.61 del Decreto 26-92. "Todos los contribuyentes, excepto aquellos cuya renta provenga exclusivamente de su trabajo personal en relación de dependencia, deberán realizar pagos trimestrales en concepto de Impuesto Sobre la Renta". Esta situación tendrá igualmente efectos negativos para la empresa, en virtud de que sus costos se verán incrementados y podría no tener capacidad de pago, en este caso podría darse la confiscación de bienes a los contribuyentes.

En otro orden, podría darse al final del ejercicio impositivo un exceso de pagos y en los registros contables estaría creándose un crédito para el siguiente período; el Estado ha situado al contribuyente en una posición difícil, dejando para el efecto las siguientes opciones, ninguna de las cuales es conveniente porque representan incremento de costos:

- a) Efectuar cierres contables parciales o liquidación preliminar de sus operaciones al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible. A dicha renta se calculará el 30% para determinar el impuesto. Al elegir esta opción se deberá acumular la ganancia o pérdida

obtenida en cada trimestre inmediato siguiente. Para ejemplificar el efecto financiero de esta opción se dispone de los siguientes datos :

Trimestre Año19X1	(*)				TOTAL
	Primero (En	Segundo Miles	Tercero de	Cuarto Quetzales)	
Ventas	300	750	500	600	2,150
Costo Ventas (60% de ventas)	180	450	300	360	1,290
Gastos Operación	100	115	110	112	437
Utilidad/Pérdida Parcial	20	185	90	128	423
ISR pagado 30%	6.0	55.5	27.0	38.4	126.9

(*) Pago a efectuarse en Declaración Jurada Anual.

Si se hubiese pagado al final, la cantidad sería la misma Q.126,900.00 (Q.423,000.00 x 30%), para esta forma se analiza que la estacionalidad de las ventas debería de ser el parámetro para decidirse por esta alternativa, de hacerse pagos en exceso, se deberá de esperar el plazo que la ley determina para el reembolso de dicho monto, el cual según el artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta menciona de tres meses siguientes de presentada la solicitud.

Ejemplo de cuando los datos varían y se da Pago en exceso :

Trimestre Año19X1	(*)				TOTAL
	Primero (En	Segundo Miles	Tercero de	Cuarto Quetzales)	
Ventas	300	750	500	600	2,150
Costo Ventas (60% de ventas)	180	450	300	360	1,290
Gastos Operación	100	395	260	112	867
Utilidad/Pérdida Parcial	20	(95)	(60)	128	(7)
ISR pagado 30%	6	0	0	0	6

(*) Pago a efectuarse en Declaración Jurada Anual.

Para el segundo, tercero y cuarto pago, no deberá efectuarse ningún pago, solamente hacer la declaración jurada trimestral, en este caso notamos que al final del período se determinó pérdida por Q.7,000.00, y pagos efectuados por Q.6,000.00 a cuenta del impuesto.

) Sobre la base de una renta imponible estimada en cinco por ciento (5%) del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, con exclusión de las rentas sujetas a retención con carácter definitivo, las exentas y las ganancias de capital, del resultante se deberá multiplicar

por el 30%. Para ejemplificar lo expuesto con anterioridad se tomará en cuenta los datos que se han venido utilizando:

Trimestre Año19X1	Primero (En	Segundo Miles	Tercero de	(*)	
				Cuarto Quetzales)	TOTAL
Ventas	300	750	500	600	2,150
Costo Ventas (60% de ventas)	180	450	300	360	1,290
Gastos Operación	100	115	110	112	437
Utilidad/Pérdida Parcial	20	185	90	128	423
5% s/Renta Bruta	15	38	25	30	
ISR pagado 30%	4.5	11.25	7.5		

(*) Pago a efectuarse en Declaración Jurada Anual.

El pago total del impuesto al final del ejercicio como se ha planteado es de Q.126,900.00 y en este caso se han abonado únicamente Q.23,250.00 la diferencia es de Q.103,650.00, cantidad que debe pagarse 90 días después de finalizado el ejercicio fiscal.

La observación a esta modalidad es que no se toman en cuenta los costos y gastos de operación (gastos de venta y

administración) y la influencia que ellos pudieran determinar, en el período fiscal tanto trimestral como anualmente. Donde se deberá hacer el análisis respectivo, es en la situación que la empresa estuviera generando pérdidas, o su flujo de efectivo estuviera restringido por ventas a un plazo mayor de tres meses y de las cuales la mayoría tuviese las características de crédito.

Estas observaciones son las que deberían ser la base para tomar la decisión de esta modalidad, para evitar desechar recursos monetarios que pudieran ser utilizados dentro del giro normal de la empresa en aspectos financieros y de mercado.

Se analizará en esta sección cuando el ejercicio incurra en pérdida, de acuerdo a los datos que se muestran a continuación :

Trimestre Año 19X1	Primero (En	Segundo Miles	Tercero de	(*)	
				Cuarto Quetzales)	TOTAL
Ventas	300	750	500	600	2,150
Costo Ventas (60% de ventas)	180	450	300	360	1,290
Gastos Operación	100	395	260	112	867

Utilidad/Pérdida Parcial	20	(95)	(60)	128	(7)
5% s/Renta Bruta	15	38	25	30	
ISR pagado 30%	4.5	11.25	7.5		23.25

(*) Pago a efectuarse en Declaración Jurada Anual.

Como en el caso anterior los pagos a efectuar se deberán determinar en base a las ventas; y dentro del giro del ejercicio fiscal se ha obtenido pérdida de Q.7,000.00 y pagos efectuados a cuenta del Impuesto de Q.23,250.00

- c) Pagar trimestralmente una cuarta parte del impuesto determinado en el período de imposición anterior.

Dentro de las peculiaridades de este pago a cuenta, es que la ventaja financiera que conlleva radica en que se conoce de antemano las cantidades que deban de tributarse, pudiéndose presupuestar los pagos en las fechas determinadas, como el efecto financiero del mismo, así también contar con la disponibilidad de fondos para efectuarlos.

Dentro del ejemplo que se ha venido utilizando, está basado

en el estándar de los últimos cinco años, para efectuar los cálculos; aplicando esta base se determinará que la utilidad anterior ascendió a Q.423,000.00 y la tasa aplicada a dicha renta, fue de acuerdo al Decreto 26-92 del 25%, obteniendo un impuesto por el monto de Q.105,750.00. Según esta opción de pago, el impuesto pagado debe dividirse en cuatro partes, las cuales constituyen los pagos trimestrales, para el caso durante los primeros tres trimestres cada pago será por un valor de Q.26,437.50, y el total pagado durante el ejercicio afecto es de Q.79,312.50.

Se debe considerar que de acuerdo a la nueva tarifa, establecida en el Decreto 61-94 el pago para el siguiente ejercicio debe efectuarse al final del período fiscal, en este caso ascendería a Q.126,900.00 (Q.423,900.00 * 30%) por efecto de aplicar a la utilidad el 30%, al respecto al final se pagará Q.47,587.50; cabe mencionar que si el ejercicio del cual se obtiene el dato para el cálculo del tributo hubiese generado pérdida, no se haría ningún pago, el contribuyente estará obligado sólo a presentar la declaración trimestral con la información respectiva.

- 1) Solicitar autorización a la Dirección General de Rentas Internas para que el pago trimestral sea del 1% del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo,

siempre que dichas rentas no estén sujetas a retención con carácter definitivo, las rentas exentas y las ganancias de capital, además deben de reunir algunas características especiales como es tener fijado por ley el precio de venta del producto o el margen de comisión de las ventas brutas y que distribuyan mercaderías al por mayor, siempre que se demuestre que entre el precio de compra y el de venta, el margen bruto de utilidad es menor del 10%. Como se puede observar en este inciso, los pagos trimestrales que se efectúen, deberán de cumplir con cualquiera de las dos condiciones que regula la Ley.

Si se opta por la primera condición de este inciso y se analiza contra las cifras de las alternativas mencionadas con anterioridad, los datos serían :

Opción Trimestre	a (Cifras	b en Miles	c de	d Quetzales)
Primero	6	4.5	26.4	3
Segundo	55.5	11.25	26.4	7.5
Tercero	27	7.5	26.4	5
Cuarto (*)	38.4	9	26.4	6
Pagos Efectuados	126.9	22.75	79.2	21.5

(*) Pago a efectuarse en Declaración Jurada Anual.

Con el cuadro anterior se muestra la ventaja que puede obtenerse en esta alternativa de pago, pero debido al fenómeno inflacionario actual, son pocas las empresas que pueden desarrollar el giro normal financiero con precios regulados o en su defecto mantener un margen bruto de utilidad tal como lo condiciona la Ley, menor al 10%.

- e) Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de mercancías, podrán aplicar el 1.5% sobre el equivalente en moneda nacional del valor FOB de cada exportación que efectúe durante el trimestre, para realizar su pago trimestral.

Para tal efecto se presenta el siguiente ejemplo :

El 1 de Enero de 1996 se vende mercadería por valor FOB DE US\$ 75,000.00 al tipo de cambio promedio de Q.5.71281 y el cliente paga el 15 Marzo del mismo año el valor acordado, con la condicionante de que el tipo de cambio promedio a esta fecha es de Q.5.82071, el efecto se valorará de este modo :

US\$ 75,000.00 * Q. 5.71281 = Q. 428,460.75	venta
US\$ 75,000.00 * Q. 5.82071 = <u>Q. 436,553.25</u>	pago
Diferencia	<u>Q. 8,092.50</u> ganancia

La diferencia resultante es la pérdida de valor que ha sufrido la moneda, debido a la variación en el tipo de cambio, esto se observará al comprar divisas para adquirir materias primas importadas, de la manera siguiente :

Q. 428,460.75 ÷ Q. 5.71281 = US\$ 75,000.00	venta
Q. 428,460.75 ÷ Q. 5.82071 = <u>US\$ 73,609.71</u>	pago
Diferencia	<u>US\$ 1,390.29</u> ganancia

Lo anterior significa que se necesita pagar con mayor cantidad de quetzales el total de divisas necesarias para el giro normal de la empresa.

De acuerdo a este inciso el efecto financiero hay que ubicarlo en el período de cobro de los bienes exportados, ya que de tener un crédito a un plazo superior al plazo de la variación del tipo de cambio, se origina el efecto negativo inflacionario y se afecta el flujo de efectivo de la empresa.

A mi criterio es ilegal exigir pagos a cuenta de un impuesto que no ha nacido a la vida jurídica, tomando en cuenta que es hasta el vencimiento del período de imposición anual cuando el contribuyente puede determinar su renta imponible, por un lado; y por otro, es al día siguiente que nace su

obligación tributaria y dentro de los 90 días hábiles siguientes puede declarar y pagar el impuesto. Es hasta el día 91 que la Administración Tributaria puede exigir dicho pago.

En virtud de las recientes modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República; el Decreto 36-97, con vigencia a partir del 1 de Julio de 1997, en su artículo No.27, modifica el primer párrafo del artículo No.61 del Decreto 26-92, reformado con anterioridad por el artículo No.12 del Decreto 61-94 del Congreso de la República; el cual queda así:

"Todos los contribuyentes, excepto aquellos cuya renta provenga exclusivamente de su trabajo personal en relación de dependencia," y los que adopten el régimen de Retenciones Optativo, a que se refiere el artículo No.29 del Decreto 36-97 que sustituye al artículo No.64 del Decreto 26-92, que fue derogado por el artículo No.20 del Decreto 61-94 del Congreso de la República; así como, las personas que califiquen en el régimen especial de pago del impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo No.32 del Decreto 36-97, que restituye el artículo No.72 del Decreto 26-92, que fuera derogado por el artículo No.14 del Decreto 32-95 del Congreso de la República, "deberán realizar pagos

trimestrales en concepto de Impuesto Sobre la Renta."

Dejando vigentes para su aplicación las opciones analizadas anteriormente.

3.3 Régimen de Retenciones :

Artículo No. 14 Decreto 61-94 que modifica el artículo No. 65 del Decreto 26-92. **"Impuesto Definitivo Sobre Renta Bruta.** Se establece un impuesto sobre la renta bruta, con carácter de pago definitivo, que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país".

Dicho artículo fue declarado inconstitucional el día treinta y uno de marzo de 1995 y con fecha 13 de octubre del mismo año, fue publicada en el Diario Oficial la resolución 136-95 de la Corte de Constitucionalidad, declarando con lugar la inconstitucionalidad del mismo, el cual se refiere a los siguientes aspctos :

- a) 10% Sobre intereses de cualquier naturaleza (excepto entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos)
- b) 8% Sobre rentas que paguen o acrediten a contribuyentes

Domiciliados en Guatemala, por : arrendamiento de inmuebles; regalías; honorarios por actividades técnicas; profesionales o científicas; comisiones; cualquier tipo de servicios prestados por personas individuales, rentas a deportistas, artistas de teatro, televisión y otros espectáculos; así como el servicio de transporte de carga cuando el transportista no extienda factura.

- c) 8% Sobre fletes de carga y pasajes de fuente guatemalteca de empresas de transporte domiciliadas en el exterior.

El sistema de Retenciones simplifican el pago del Impuesto Sobre la Renta a los contribuyentes y generan un flujo estable y permanente de recursos para el Fisco, aunque también constituyen una mayor carga de trabajo para las empresas que deben efectuarlas, tal como se aprecia en la última modificación al Impuesto Sobre la Renta, Decreto 36-97; el contribuyente se ve afectado con la aplicación del Impuesto Definitivo, en los siguientes casos :

- a) 10% Sobre intereses de cualquier naturaleza (excepto entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos), se mantiene el porcentaje con relación al Decreto 61-94.

b) 8% Sobre rentas que paguen o acrediten a contribuyentes domiciliados en Guatemala, por : arrendamiento de inmuebles; regalías; honorarios por actividades técnicas; profesionales o científicas; comisiones; cualquier tipo de servicios prestados por personas individuales, rentas a deportistas, artistas de teatro, televisión y otros espectáculos; así como el servicio de transporte de carga cuando el transportista no extienda factura. Con relación a la aplicación que hubiese tenido de acuerdo al artículo No. 14 del Decreto 61-94, se torna positiva al disminuir el porcentaje en un 4%; sin embargo, al entrar en vigencia la modificación contenida en el Decreto 36-97, según lo establecido en el artículo No.29, que sustituye el artículo No.64 del Decreto 26-92 y que fue derogado por el artículo No.20 del Decreto 61-94 del Congreso de la República, el porcentaje se mantiene; o sea, que vuelven a incrementarse los costos y, por lo tanto disminuyen las utilidades.

c) 4% Sobre fletes de carga y pasajes de fuente guatemalteca de empresas de transporte no domiciliadas en Guatemala, de manera que lo que era un efecto negativo de haberse aplicado el artículo No.14 del Decreto 61-94, se convierte positivo al entrar en vigencia la modificación

contenida en el Decreto 36-97, de acuerdo al artículo No.13 que restituye el artículo No.33 del Decreto 26-92, y que fue derogado por el artículo No.20 del Decreto 61-94 del Congreso de la República, ya que disminuyó el porcentaje en un 4%; pero negativo respecto a la aplicación del Decreto 61-94, ya que aumenta el porcentaje en un 1%.

- d) Con la aplicación del artículo No.11, Decreto 36-97, que reforma el artículo No.31 del Decreto 61-94, incluyendo la Renta Presunta por Facturas Especiales; en la emisión de las facturas especiales, "Se presume la existencia de una renta imponible del cinco por ciento (5%) del importe bruto de cada factura especial, si se trata de venta de bienes y del veinte por ciento (20%) si la factura especial se emite por la prestación de servicios. Deberán retener con carácter de pago definitivo, el impuesto que resulte de aplicar a la renta imponible presunta, la tarifa del 25% de impuesto establecida en el artículo No.44 de la Ley", después de deducir el valor del IVA".

Las retenciones practicadas se deberán enterar a las cajas fiscales, dentro de los 10 días hábiles siguientes de finalizado el mes en que se efectuaron.

Para una mejor comprensión se presenta el siguiente ejemplo :

FACTURA ESPECIAL	"A" BIEN MUEBLE	"B" SERVICIOS
Monto de la Factura	2,200	2,200
Menos: Deducción 10% de IVA retenido	<u>200</u>	<u>200</u>
BASE PARA EL CALCULO	2,000	2,000
Menos: Retención 1.5% de ISET (hasta Dic/97)	30	30
Retención definitiva ISR :		
A=2,000 * 5% x 25%	25	
B=2,000 * 20% x 25%		<u>100</u>
VALOR NETO A PAGAR	<u>1,945</u>	<u>1,870</u>

e) 10% Sobre rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares. El artículo No.28 del Decreto 36-97 restituye al artículo No.62 del Decreto 26-92.

f) 4% Sobre la base de la renta bruta obtenida en cada mes calendario, al cual podrán optar los contribuyentes que

en el período inmediato anterior, hayan obtenido rentas brutas hasta un millón de quetzales (Q.1.000,000.00), de acuerdo con el Decreto 36-97, artículo No.32, que restituye el artículo No.72 del Decreto 26-92 y que fuera derogado por el artículo No.14 del Decreto 32-95 del Congreso de la República.

- j) 4% Sobre cualquier tipo de servicios prestados por personas individuales o jurídicas, servicio de transporte, arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, actividades técnicas, rentas pagadas a deportistas, etc., sin excepción que dichas retenciones tengan carácter de pago definitivo o sean acreditables al impuesto.

Artículo No. 10 Decreto 61-94 que modifica el artículo No.45 del Decreto 26-92, el cual queda así : "**Personas no Domiciliadas**. 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". Para tal efecto los porcentajes son:

-) 12.5% Sobre dividendos, participación de utilidades, ganancias y otros beneficios pagados o acreditados por sociedades o establecimientos domiciliados en el país; se mantiene el porcentaje con relación al Decreto 26-92.

- b) 20.0% Sobre pagos o créditos por concepto de intereses, honorarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras prestaciones afectas al impuesto, incluyendo sueldos y salarios. De manera que lo que era un Efecto Positivo en el Decreto 26-92, se torna Negativo al entrar en vigencia la modificación contenida en el Decreto 61-94, ya que aumenta el porcentaje en un 7.5%.
- c) 30.0% Sobre los pagos o créditos por concepto de regalías y otras retribuciones, por el uso de patentes y marcas de fábrica; así como por el asesoramiento científico, económico, técnico y financiero. Con la aplicación del Decreto 26-92 implica un Efecto Positivo con respecto del Decreto 59-87, pero Negativo respecto a la aplicación del Decreto 62-94 al aumentar el porcentaje en un 5%; o sea que se vuelven a incrementar los costos y, por lo tanto disminuyen las utilidades.
- d- 30.0% Sobre pagos o acreditamientos en cuenta de cualquier otra renta de fuente guatemalteca, representa un 5% más, lo cual es negativo para la empresa respecto a lo establecido en el Decreto 26-92.

Los agentes o representantes en el país de contribuyentes no domiciliados en Guatemala, personas individuales o jurídicas

que contraten directamente con las mismas, deberán retener y pagar el impuesto dentro de los 15 días hábiles mes calendario, en que se percibieron o devengaron las rentas. Esto implica 5 días más de margen positivo para la empresa.

Con la actual modificación a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 36-97, con el artículo No.20, nuevamente cobra vigencia el artículo No.45 del Decreto 26-92, reformado por el artículo No.10 del Decreto 61-94 del Congreso de la República, referente a las Personas Individuales o Jurídicas no Domiciliadas en Guatemala, dejando para el efecto los siguientes porcentajes :

- a) 10% Sobre dividendos, participación de utilidades, ganancias y otros beneficios pagados o acreditados por sociedades o establecimientos domiciliados en el país; sobre pagos o créditos por concepto de intereses, honorarios, dietas, comisiones, bonificación y otras prestaciones afectas al impuesto, incluyendo sueldos y salarios. Con la aplicación del Decreto 26-92 implica un efecto positivo, que sigue manteniéndose con respecto a la aplicación del Decreto 36-97, al disminuir el porcentaje en un 2.5% en la aplicación de utilidades y en un 10% en otras prestaciones; es decir, disminuyen los costos y, por lo tanto aumentan las utilidades.

Disminución de Tarifas; por tanto, se tornará positivo en un 5% de las utilidades hasta en el año 2000.

El impuesto deberá enterarse a las cajas fiscales dentro de los primeros 15 días hábiles de devengadas las rentas.

.4 Ley del Impuesto a Empresas Mercantiles y Agropecuarias :

Esta corresponde al Decreto No.32-95 que fue publicado en el Diario oficial el 3 de mayo de 1995, y cuyo efecto entró en vigor el 11 de mayo de dicho año y su aplicación es a las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas mercantiles y agropecuarias domiciliadas o situadas en el territorio nacional. Este Decreto en su artículo No.14, indica que se deroga el artículo No.72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, reformado por el artículo No.15 del Decreto 61-94 del Congreso de la República, que decía :
"Cuota Anual de Empresas Mercantiles. Las empresas y sociedades mercantiles, domiciliadas en el país, deberán pagar una cuota anual del uno y medio por ciento (1.5%) sobre el activo neto, el cual se determinará al restar del activo total las reservas acumuladas, depreciaciones y amortizaciones".

Con dicha derogatoria, quedó sin efecto la Cuota Anual de

Empresas Mercantiles que vendría a afectar grandemente a todas las empresas jurídicas e individuales en los cuatro años que tendría de vigencia, a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y cinco (1995) al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho (1998) inclusive.

El establecimiento de esta cuota del 1.5% representaba una forma de desmotivar a los inversionistas y sus efectos habrían sido negativos para el desarrollo económico de las empresas, además de redundar en el cierre de fuentes de trabajo. El Estado, si bien con medidas pretendía captar un 13% del Impuesto Sobre la Renta anualmente, no podía garantizar tal recaudación porque, de acuerdo a lo ocurrido durante los últimos años, cada gobierno de turno considera que las leyes que encuentra son inadecuadas para la captación de recursos y, por lo tanto, promueve otras reformas.

Además de lo anterior, conforme fue transcurriendo el tiempo y se analizó más el efecto de la aplicación de la cuota en mención, desde el punto de vista legal creció el cuestionamiento y se anunció la presentación de recursos de inconstitucionalidad al respecto, señalándose como aspectos transgresores de la Ley, entre otros :

- Que causaría doble tributación si ya está registrado un inmueble o en la importación de materias primas se pagó derechos arancelarios, pues por ese impuesto a la importación que también forma parte de sus costos, se pagaría el 1.5%
- El hecho de que pudiese ser aplicada en forma retroactiva violaría lo legislado al respecto.

EFEECTO COMPARATIVO DE LA CUOTA DEROGADA

Decreto 26-92	Decreto 61-94
1% Sobre el Activo Neto, y dicha cuota no debería exceder de Q. 20,000.00	1.5% sobre Activo Neto.
El pago de la cuota sería en forma vencida.	Se harían cuatro pagos iguales, forma anticipada.
Sólo se afecta sociedades anónimas o civiles domiciliadas en Guatemala	Se afectaría a todas las empresas, incluidas las individuales.

De acuerdo a la nueva Ley en vigor, su vigencia es de cuatro años a partir del 11 de mayo de 1995; se calcula prácticamente sobre el capital autorizado y pagado de las sociedades, en general sobre el patrimonio de las empresas,

Q. 1.715,000 ÷ 4 = Q. 428,750.00 BASE IMPONIBLE

Q. 428,750 * 1.5% = Q. 6,431.25 IMPUESTO A PAGAR

Como se puede observar el efecto causado a la empresa es mínimo; sin embargo, limita a la empresa de reinvertir sus utilidades en la misma empresa, ya que estos aportes sumados al capital pagado estarían afectos a dicho impuesto.

1.5 Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal, y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996 :

Esta corresponde al Decreto No.31-96, publicado en el Diario Oficial el 29 de mayo de 1996 con vigencia a partir del 1 de junio del mismo año; pagadero durante los años 1996 y 1997 con aplicación a personas individuales o jurídicas que obtienen ingresos de fuente guatemalteca, con la característica principal que constituye pago definitivo que puede compensarse con saldos de crédito fiscal y es gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta en 1996, y para 1997 el pago del mismo será acreditable al Impuesto Sobre la Renta trimestral o anual hasta agotarlo. Se calculará sobre el total de ingresos brutos reportados en la Declaración Jurada anual cuyo plazo venció en cualquier fecha de 1995 o bien sobre el activo neto total conforme el Balance General reportado en la Declaración Jurada, en lo que respecta al

pago a efectuar en 1996, y para 1997 se tomará como base la declaración jurada con vencimiento en cualquier fecha de 1996.

El Estado con esta Ley, ha situado al contribuyente en una situación difícil, por las siguientes razones :

- No se está respetando la situación financiera del contribuyente, y la disponibilidad del mismo se ve afectada por erogaciones no estimadas para el período en curso;
- El hecho de aplicarse sobre ingresos reportados en Declaración Jurada Anual cuyo plazo venció en cualquier fecha de 1995, está generando una doble tributación, ya que éstos fueron afectados en su oportunidad al calcular el Impuesto Sobre la Renta de dicha declaración;
- Por lo expuesto en el párrafo anterior, se puede observar que la aplicación de la Ley en mención es en forma retroactiva con lo cual se está violando lo legislado al respecto; y
- Con el impuesto extraordinario la carga del contribuyente está aumentando en un 1% sobre los ingresos obtenidos en 1995.

Para ejemplificar el efecto financiero de la Ley en mención, se presenta el siguiente caso :

BASE : INGRESOS BRUTOS

CIERRE FISCAL AL 31 DE DICIEMBRE		
TIPO DE INGRESOS	1994	1995
Ventas	Q.3.500,000	Q.3.375,000
Intereses Producto	57,000	42,000
Dividendos Percibidos	175,000	125,000
Ganancias de Capital	<u>95,000</u>	<u>60,000</u>
INGRESOS BRUTOS	<u>Q.3.827,000</u>	<u>Q.3.602,000</u>

CALCULO PARA LOS AÑOS	1996	1997
Impuesto Extraordinario (1% 1996 y 1.5% 1997)	Q. 38,270	Q. 36,020

De acuerdo a la apreciación anterior, se puede decir :

- Pago a efectuarse en 1996; si la empresa opta por pagar el impuesto, este se puede compensar con Crédito Fiscal de IVA declarado y pendiente de reintegro, si lo hubiese por ejemplo:



Impuesto Determinado	Q. 38,270.00
(-) Crédito Acumulado al 31/05/96	<u>Q. 14,700.00</u>
Impuesto a Pagar	<u>Q. 23,570.00</u>

Por un lado la empresa disminuirá su disponibilidad en Q.23,570.00 que no tenía contemplados y por el otro, está recuperando Q.14,750.00 que el Fisco le debía, si bien es cierto no ingresó a caja pero tampoco salió, y para que el Estado lo reintegrara tendría que esperarse un tiempo prudente.

b- Pago a efectuarse en 1997; si el contribuyente opta por pagar el impuesto, éste se podrá aprovechar para pagar la liquidación final del Impuesto Sobre la Renta del período, en caso dado quedara saldo por acreditar se recuperará en el próximo ejercicio fiscal.

El impuesto extraordinario también se puede determinar sobre el monto del Activo neto total, en el caso que los ingresos brutos hayan excedido al monto del activo.

BASE : ACTIVO NETO TOTAL

TIPO DE INGRESOS	CIERRE FISCAL AL 31 DE DICIEMBRE	
	1994	1995
Activo Total, deduciendo		
Deprec. y Amortización	<u>Q.1.600,000</u>	<u>Q.1.750,000</u>

CALCULO PARA LOS AÑOS	1996	1997
Impuesto Extraordinario (2% 1996 y 3% 1997)	Q. 32,000	Q. 52,500

Independientemente de que la base del impuesto sea sobre el total de ingresos brutos o por el activo neto total , ambas constituyen erogación para la empresa.

La aprobación de la Ley en mención se ha efectuado con el fin de proveer de mayores ingresos al Estado, sin percatarse que se está castigando al contribuyente e incidiendo en nuevas inversiones, así mismo sólo se está contribuyendo al aumento de la devaluación monetaria.

Así también, se puede observar que la modificación y creación de impuestos en nuestro país, no ofrece ningún incentivo para el empresario nacional ni extranjero, razón por la cual muchas industrias se están instalando en países vecinos.

CAPITULO IV

CASO PRACTICO

1 Información General :

Este capítulo contiene un caso práctico que servirá de ilustración, para demostrar la incidencia financiera y fiscal que tienen las Modificaciones del ISR en la Industria Farmacéutica.

2 Información Caso Práctico :

La empresa La Buena Medicina, S.A. se dedica a la fabricación, venta y distribución de productos medicinales a nivel nacional y en el área de Centro América, su período fiscal comprende del 1 de enero al 31 de diciembre y para presupuestar los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta decide realizarlos de acuerdo a la alternativa "c" la cual indica pagar una cuarta parte del impuesto determinado en el período de imposición anual anterior.

LA BUENA MEDICINA, S.A.
BALANCE GENERAL
AL 31 DE DICIEMBRE
(Cifras Expresadas en Quetzales)

	1995	1994
<u>ACTIVO</u>		
<u>Circulante</u>	1.387,727	1.206,718
Caja	1.136,855	988,569
Bancos	<u>250,872</u>	<u>218,149</u>
<u>Exigible</u>	10.077,360	8.762,921
Cuentas a Cobrar	9.324,160	8.107,965
Cuentas a Cobrar (No Comerciales)	204,975	178,239
Crédito Fiscal	827,950	719,956
Reserva Cuentas Incobrables	<u>(279,725)</u>	<u>(243,239)</u>
<u>Realizable</u>	7.143,709	6.211,919
Materia Prima	1.276,960	1.110,400
Material Empaque	602,770	524,147
Producto Terminado	3.086,338	2.683,772
Mercadería en Tránsito	535,559	465,703
Producto en Proceso	<u>1.642,082</u>	<u>1.427,897</u>
<u>Fijo (neto)</u>	1.509,509	1.312,616
Edificios	622,504	541,308
Mobiliario y Equipo	308,559	268,312
Equipo de Informática	405,122	352,280
Vehículo	<u>173,324</u>	<u>150,716</u>
<u>Cargos Diferidos (neto)</u>	15,000	13,043
Gastos de Organización	<u>15,000</u>	<u>13,043</u>
TOTAL EL ACTIVO	<u>20.133,305</u>	<u>17.507,217</u>

LA BUENA MEDICINA, S.A.
BALANCE GENERAL
AL 31 DE DICIEMBRE
(Cifras Expresadas en Quetzales)

	1995	1994
<u>PASIVO</u>		
<u>Corto Plazo</u>	9.720,548	7.920,852
Proveedores	5.245,562	4.295,459
Cuentas a Pagar	3.950,550	3.169,362
Restaciones Laborales	385,421	335,149
Impuestas Impositivas	<u>139,015</u>	<u>120,882</u>
<u>Largo Plazo</u>	5.370,000	4.669,565
Préstamo Bancario	<u>5.370,000</u>	<u>4.669,565</u>
SUMA EL PASIVO	15.112,574	14.390,113
<u>PATRIMONIO</u>		
Capital Autorizado, Inscrito y Pagado	3.550,000	3.550,000
Reserva Legal	122,897	66,228
Utilidad Acumulada	293,145	293,145
Utilidad Ejercicio	<u>1.076,715</u>	<u>1.076,715</u>
PASIVO Y CAPITAL	<u>20.133,305</u>	<u>17.507,217</u>

LA BUENA MEDICINA, S.A.
 ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS
 DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE
 (Cifras Expresadas en Quetzales)

	1995		1994
Venta Local	6.645,658		5.778,833
(-)Rebajas y Descuentos	<u>1.733,798</u>		<u>1.507,650</u>
Venta Neta Local	4.911,860		4.277,183
Venta Exportación	23.812,084		20.706,160
(-)Rebajas y Descuentos	<u>4.937,646</u>		<u>4.293,605</u>
Venta Neta Exportación	18.874,438		16.412,555
Costo de Ventas	10.387,182		9.032,332
Ganancia en Vetas	<u>13.399,116</u>		<u>11.657,406</u>
<u>Gastos de Operación</u>	12.250,918		10.652,971
Sueldos	5.328,263	4.633,272	
Cargas Sociales	957,576	832,675	
Depreciaciones	291,125	253,152	
Amortización	129,089	112,458	
Seguros	282,277	245,458	
Gastos de Promoción	1.789,523	1.556,107	
Gastos Directos Vta.	726,465	631,709	
Honorarios	975,626	848,370	
Materiales Varios	572,949	411,260	
Otros Gastos	<u>1.198,025</u>	<u>1.128,510</u>	
Ganancia en Operación	1.148,198		<u>1.004,435</u>
<u>Productos Financieros</u>		470,922	409,497
Otros Ingresos	416,530	362,200	
Intereses Bancarios	<u>54,392</u>	<u>47,297</u>	
Ganancia del Ejercicio antes de ISR		<u>1.619,120</u>	<u>1.413,932</u>
(-)Impuesto S/La Renta (30%)	(30%)	485,736	(25%) 353,483
(-)Reserva Legal			
(5% s/ganancia después de ISR)		<u>56,669</u>	<u>53,022</u>
Ganancia Neta del Ejercicio		<u>1.076,715</u>	<u>1.007,427</u>

pagos Trimestrales del Impuesto Sobre la Renta :

todo elegido para efectuar los pagos trimestrales, la cuarta parte del Impuesto del año anterior, es decir de 1994 (353,483.00).

$$353,483.00 \div 4 \text{ trimestres} = \text{Q. } 88,371.00 \text{ A PAGAR}$$

Trimestre	ENE/MAR	ABR/JUN	JUL/SEP	ACUMULADO PARA LIQUIDACION ANUAL
Fecha Pago	30 Abril/95	31 Julio/95	31 Octubre/95	8 Mayo/96
Pagos a cuenta del ISR	88,371	88,371	88,371	265,113

Cuota Anual de Empresas Mercantiles :

De acuerdo al Decreto 61-94 se tomaba de base el Activo Neto (Artículo No. 72; "se determinará al restar del activo total las depreciaciones, amortizaciones y reservas acumuladas") del Balance General presentado en Declaración del período inmediato anterior, es decir de 1994 (Q. 17.507,217); estableciendo la base, de la siguiente forma :

Activos Netos al 31/12/1994	Q. 17.507,217.00	
Porcentaje	<u>1.5%</u>	
Cuota Anual	<u>Q. 262,608.00</u>	
Q. 262,608.00 ÷ 4 trimestres =	Q. 65,652.00	A pagar en forma Trimestral

Trimestre	ENE/MAR	ABR/JUN	JUL/SEP	OCT/DIC
Fecha Pago Primeros 10 días Hábiles de	Abril/95	Julio/95	Octubre/95	Enero/96
Pago Trimestral	65,652			

La empresa aprovecha el pago de la Cuota de Empresas Mercantiles en los Pagos Trimestrales a cuenta del Impuesto Sobre la Renta.

Impuesto de Empresas Mercantiles y Agropecuarias :

Derivado de la inconstitucionalidad según fallo emitido por la Corte de Constitucionalidad de fecha 6 de Abril de 1995, el Organismo Legislativo emitió el Decreto No. 32-95 Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias vigente a partir del 10 de Mayo de 1995; la base de cálculo del Impuesto se efectúa de acuerdo al artículo No. 4 estableciendo : " La base imponible la constituye la cuarta parte del monto que resulte de restar al total de Activos, el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del Fisco, el total de los pasivos y las utilidades retenidas conforme el Balance General de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en vigor " , en este caso es 1994.

Determinación de la Base Imponible :

Total del Activo 1994	Q. 17.507,217.00
<u>ENOS</u>	
Créditos Fiscales	719,956.00
Total del Pasivo	14.390,113.00
Reserva Legal	66,228.00
Utilidades Retenidas	<u>293,145.00</u>
	<u>Q. 2.037,775.00</u>

Q. 2.037,775.00 ÷ 4 = Q. 509,443.75 Base Imponible

1.5% Porcentaje

Q. 7,642.00 A pagar en el Trimestre

Trimestre	ENE/MAR	ABR/JUN	JUL/SEP	OCT/DIC
Fecha Pago Primeros 15 días Hábiles de		Julio/95	Octubre/95	Enero/96
Pago Cuota		4,246	7,642	7,642

**Terminación de la Liquidación Anual, para establecer
Pago del Impuesto Sobre la Renta :**

Continuación se muestran los datos obtenidos para determinar el monto de impuesto a pagar en Mayo 1996, bajo el supuesto de efectuar pagos trimestrales a cuenta del ISR pagando una cuarta parte del impuesto determinado en el período de imposición anterior (1994), acreditando los pagos efectuados por concepto de cuotas e impuestos que permite la Ley :

Trimestre	ENE/MAR	ABR/JUN	JUL/SEP	ACUMULADO PARA LIQUIDACION ANUAL
Fecha de Pago	Abril/95	Julio/95	Octubre/95	
Pago ISR	88,371	88,371	88,371	265,113
NOS :				
<u>Reeditamiento de</u>				
Cuota Anual p. Mercantil	65,652			
Impuesto Empresas Agr. Agropecuaria		4,246	7,642	
AGOS	<u>22,719</u>	<u>84,125</u>	<u>80,729</u>	
Monto pago de Cuota Anual Empresas Mercantiles y Agropecuarias Enero/96				<u>7,642</u>
Impuesto por Acreditar				272,755
a pagar en Mayo 1996				<u>212,981</u>
PUESTO TOTAL				<u>Q.485,736</u>

**El Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal
y su efecto en el Impuesto Sobre la Renta para el año
1997 :**

Debido a la situación financiera por la que atraviesa el Estado, el Gobierno ha adoptado medidas de recaudación fiscal que castigan al contribuyente e inciden en nuevas inversiones, como es el caso, del Impuesto de Solidaridad Decreto No.31-96 vigente a partir del 1 de Junio de 1996, que establece en su artículo No.6 que para el año 1997, será acreditable al pago del Impuesto Sobre la Renta, tanto trimestral como anual hasta agotarlo.

A continuación se presentan los siguientes datos reportados en Declaración Jurada Anual del ISR de 1995, tomando como base las alternativas siguientes :

Alternativa "A" :

Total de Ingresos Brutos :

Determinación de la Base Imponible :

Venta Local	Q. 4,911,860.00
Venta Exportación	18.874,438.00
Otros Ingresos	416,530.00
Intereses Bancarios	<u>54,392.00</u>
Total Ingresos	Q.24.257,220.00
Porcentaje	<u>1.5%</u>
Impuesto Determinado	<u>Q. 363,858.00</u>

Impuesto Determinado pagadero en 6 cuotas mensuales de :

$$Q. 363,858.00 \div 6 = Q. 60,643.00$$

Alternativa "B" :

Activo Neto Total :

Determinación de la Base Imponible :

Activo Total Q. 20.429,430.00

ENOS :

Depreciaciones Acumuladas 291,125.00

Amortizaciones Acumuladas 5,000.00

Activo Neto Total Q. 20.429,430.00

Porcentaje 3%

Impuesto Determinado Q. 603,999.00

Impuesto Determinado pagadero en 6 cuotas mensuales de :

$$Q. 603,999.00 \div 6 = Q. 100,666.00$$

Independientemente de que las dos alternativas planteadas constituyen erogación para la empresa se recomienda optar por la alternativa "A", ya que el efecto financiero que causa es menor al de la alternativa "B".

CAPITULO V

LA DEFENSA FISCAL

1 Definición :

La defensa fiscal es el uso de los medios de impugnación que la legislación fiscal otorga al contribuyente para hacer valer sus derechos que considere lesionados en materia tributaria.

Causas que originan la Defensa Fiscal :

Como consecuencia de la relación fisco-contribuyente, surgen divergencias, principalmente por parte de la entidad fiscalizadora, procediendo, en consecuencia a formular ajustes a las declaraciones juradas de los contribuyentes.

La Administración Tributaria por medio de la Dirección General de Rentas Internas está obligada para verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. En el ejercicio de sus funciones deberá actuar conforme a las normas del Código Tributario y sus reformas contenidas en Decreto 58-96 vigentes a partir del 15 de Agosto de 1996, a las leyes y Reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y control de los tributos.

Jurisdicción Económico-Administrativa :

Antes de entrar a explicar cómo puede el empresario hacer valer sus derechos, conviene dar una breve explicación sobre la jurisdicción económico-administrativa.

A la jurisdicción económico-administrativa corresponde el conocimiento de las pretensiones fundadas en preceptos de Derecho Administrativo, salvo que, aunque relacionados con actos de la administración pública, la Ley establezca la jurisdicción correspondiente, tal es el caso de los juicios que corresponden a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, así como otras jurisdicciones que con carácter especial establezcan las leyes.

La función propia de una jurisdicción, es la de velar por el principio de la jerarquía de las normas. De ahí que lo primero que debe establecerse es si la pretensión que se deduzca en relación con los actos de la administración pública, corresponden al conocimiento del recurso que se interpone. Por ello la importancia, al entablar un recurso, es estar seguro de que la resolución que se impugna corresponde el recurso interpuesto y que se ha interpuesto dentro de los términos que fija la Ley. Cabe señalar que en todos los recursos son aplicables los preceptos orgánicos y procesales comunes, si bien con las

especialidades propias de la materia sobre que versen. Ello explica la remisión que hace la Ley a que las disposiciones de la Ley Constitutiva del Organismo Judicial, Reglamento General de Tribunales y las del Código Procesal Civil y Mercantil, regirán como leyes supletorias en lo Contencioso Administrativo y Casación en cuanto fueren aplicables y compatibles con la naturaleza de estos procedimientos especiales.

Es muy importante tener presente en el orden jurídico de que la jurisdicción contencioso-administrativa es en esencia procesal y no debe olvidarse que para, ser examinada en cuanto al fondo una pretensión fundada en preceptos de Derecho Administrativo, debe ser deducida precisamente ante esta jurisdicción especial. Una pretensión de este tipo no puede ser deducida ante jurisdicción distinta (ordinaria) ni una pretensión con otro fundamento podrá ser examinada ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Las fallas en que pueda incurrirse en un recurso, muchas veces no puede subsanarse, pues cuando los interesados conocen las deficiencias incurridas ya no están en tiempo para enderezar el procedimiento defectuoso. Cuando no se llena un requisito establecido por la Ley, la oficina Administrativa puede no darle trámite al recurso, para el efecto debe dictar una

resolución en la que haga constar la razón por la que rechaza el recurso. Por ejemplo, la interposición de un recurso con un nombre distinto al que corresponde o la impugnación fuera del tiempo que fija la Ley. La resolución que se impugna fuera del tiempo establecido por la Ley, se considera firme, consentida e irrevocable.

5.2 Evacuación de Audiencia ante la Dirección General de Rentas Internas :

Audiencia; en el campo tributario, es la oportunidad que se le concede al contribuyente para que manifieste conformidad o inconformidad con los ajustes que se le plantean respecto a un impuesto cualquiera. La audiencia se concede a través de una providencia a la cual se adjunta el pliego o lista de ajustes con sus respectivas explicaciones, integraciones, liquidaciones, etc.

Evacuación ; desde el punto de vista del contribuyente, es "Tramitar una diligencia de procedimiento". Desde el punto de vista de la Administración Tributaria "Dar informe".

En otras palabras, de acuerdo al párrafo que antecede, se puede definir la Evacuación de Audiencia como el aprovechamiento de la oportunidad que concede la Dirección General de Rentas Internas al contribuyente, para someter a

discusión y trámite la inconformidad con un asunto (ajuste) planteado, siguiendo un procedimiento pre-establecido.

Procede la Audiencia cuando en el ejercicio de su actividad fiscalizadora, la Administración Tributaria establece ajustes sobre impuestos determinados por los contribuyentes en sus declaraciones de impuestos, está obligada a notificarles las diferencias resultantes mediante cédula específica, liquidación o resolución fundamentada y las bases legales aplicables, iniciando así el proceso de defensa a que tiene derecho toda persona, según el artículo 12 de la Constitución Política de la República.

El contribuyente, dentro del término de 30 días hábiles, contados a partir del día siguiente de la notificación de la diferencia de impuestos, puede impugnar por escrito las diferencias de impuestos formulados por la Dirección General de Rentas Internas, debiendo especificar los hechos y las normas legales en que se basa dicha impugnación y alegar las defensas que considere pertinentes, respecto a los ajustes, infracciones y sanciones que se le atribuyen, aportando u ofreciendo en tales casos los medios de prueba que corresponden.

La audiencia para el contribuyente está garantizada en el

146 del Código Tributario vigente desde el 2 de Octubre de 1991 y reformado por el artículo 38 del Decreto 58-96, que dice :

"Verificación. La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos, si procediere, formulará los ajustes que correspondan, los notificará al contribuyente o responsable y precisará los fundamentos de hecho y de derecho. Al notificar al contribuyente o su representante, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables a efecto de que formule descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa".

El artículo 143 del Código Tributario, establece que cuando se discuten cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta (30) días hábiles, el cual no podrá prorrogarse. También menciona que el período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten; y en su tercer párrafo se lee "Que no se admitirán las pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas".

.3 Recurso de Revocatoria :

.3.1 Definición :

Es el medio legal de que dispone el contribuyente, afectado en sus derechos e intereses por una resolución administrativa, para lograr que la autoridad, superior a la que la dictó, la revise y en caso de comprobar ilegalidad o inoportunidad de la misma, la revoque, la anule o la reforme.

Respecto al Recurso de Revocatoria el Decreto 6-91 (Código Tributario), en su artículo 154 (Artículo 41, Decreto 58-96) indica :

"Revocatoria. Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancias de parte.

En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación a que se refiere el último párrafo del artículo 150, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contado a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se

interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme.

Si del escrito que se presente, se desprende la inconformidad o impugnación de la resolución, se tramitará como revocatoria, aunque no se mencione expresamente este vocablo".

5.3.2 Requisitos :

De conformidad con lo que establece el artículo 122 del Decreto 6-91, Código Tributario (Artículo 32, del Decreto 58-96) el memorial de interposición del recurso deberá llenar los siguientes requisitos :

- "1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tienen competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible la cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad. El traslado deberá notificarse al solicitante.
2. Nombres y apellidos completos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones.

Cuando el solicitante no actúe en nombre propio, deberá acreditar su personería.

3. Relación de los hechos a que se refiere la petición.
4. Peticiones que se formulen.
5. Lugar y fecha.
6. Firma del solicitante.

Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona a su cargo. En las solicitudes posteriores, no es necesario consignar los datos de identidad del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos.

La omisión de uno o varios de los requisitos, no será motivo para rechazar la solicitud. La Administración Tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito".

3.3 Trámites :

El principal efecto jurídico de una resolución firme es el relativo a su ejecución; de acuerdo al artículo 7o. del Decreto Gubernativo 1881 (Ley de lo Contencioso

Administrativo), quedan firmes las resoluciones administrativas que no se impugnan dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de la notificación de la providencia. La persona contra quien se ha dictado una resolución administrativa debe cumplirla y la oficina de control administrativo que la hubiere dictado está obligada a velar porque se ejecute. En el caso de que la persona contra la que se ha dictado una resolución no esté de acuerdo con ella, puede, dentro de los tres (3) días siguientes al de la notificación de la providencia o resolución, interponer por escrito, un Recurso de Revocatoria ante el funcionario que la hubiese dictado.

Una vez presentado el Recurso de Revocatoria éste sigue el trámite que a continuación se menciona :

- a) El Director General de Rentas Internas, se limitará a conceder o denegar el trámite del mismo;
- b) Al concederse el trámite del expediente, se concreta a elevar las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles. Si la Dirección General de Rentas Internas deniega el trámite del expediente, deberá razonar el rechazo;

- c) Recibido el expediente, el Ministerio de Finanzas Públicas, primero recabará dictamen de la Dirección de Estudios Financieros, si lo estima conveniente. Este dictamen deberá rendirse dentro del plazo de quince (15) días hábiles. Luego en todos los casos dará audiencia al Ministerio Público por el término de quince (15) días;
- d) Recibidos los dictámenes de las instituciones mencionadas, el Ministerio de Finanzas resolverá el recurso, rechazando, revocando, modificando, confirmando o anulando la resolución recurrida.

Como una novedad el Código Tributario en su artículo 155 establece, que si la Dirección General de Rentas Internas deniega el trámite del Recurso de Revocatoria, el contribuyente podrá recurrir Ministerio de Finanzas Públicas, dentro del plazo de tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación, solicitando que se le conceda el Recurso de Revocatoria.

El artículo 157 del Código Tributario, establece que transcurrido el plazo de un mes, contado a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el

Recurso de Revocatoria. El segundo párrafo del artículo 157 (Artículo 44, Decreto 58-96) establece :

"es optativo para el interesado, en este caso, interponer el recurso contencioso administrativo. En consecuencia podrá esperar a que se dicte la resolución que corresponda y luego interponer dicho recurso".

5.4 Recurso de lo Contencioso-Administrativo :

5.4.1 Definición :

"Reclamación o apelación que se interpone, de conformidad con las leyes, contra las resoluciones definitivas de la Administración Pública (las que causan estado y proceden del poder ejecutivo) cuando desconocen un derecho particular o lesionan un interés jurídicamente protegido". (20)

5.4.2 Características :

El procedimiento Contencioso-Administrativo se encuentra regulado por el Decreto número 1881 del 28 de septiembre de 1936, Ley de lo Contencioso-Administrativo, la cual otorga el derecho de reclamar ante el tribunal competente por medio del Recurso de lo Contencioso-Administrativo cuando una persona se crea perjudicada por una resolución

(20) GUILLERMO CABANELLAS, Op. Cit., Página 484.

administrativa. La Administración Pública también puede interponerlo dentro del mismo término y disposiciones que rigen para los particulares, cuando una resolución se considere competente a los intereses del Estado.

Se considera conveniente incluir, antes de entrar a establecer los requisitos para el trámite del Recurso de lo Contencioso-Administrativo los requisitos que deben reunir las resoluciones administrativas contra las que pueden interponerse el Recurso de lo Contencioso-Administrativo, los cuales son :

- a) Que causen estado; es decir, cuando las resoluciones de la Administración que decidan el asunto, no sean susceptibles de recurso en la vía gubernativa por haberla agotado.
- b) Que se dicten en asunto en el que la administración proceda en el ejercicio de sus facultades reglamentarias, o bien, cuando deba acomodar sus actos a las disposiciones de una ley, reglamento u otro precepto administrativo.
- c) Que vulneren un derecho de carácter administrativo, establecido anteriormente en favor del reclamante por una

ley, un reglamento u otro precepto administrativo.

En el artículo 13 se tipifica; "El Recurso de lo Contencioso-Administrativo podrá interponerse, además contra las resoluciones de la Administración que lesionen derechos particulares, establecidos o reconocidos por ley, cuando tales resoluciones hayan sido adoptadas como consecuencia de alguna disposición de carácter general, si con esta se infringe la Ley en la cual se originaron aquellos derechos".

Como se puede observar, cualquiera sea la naturaleza que origina una resolución desfavorable en materia de Impuesto Sobre la Renta, cumple con los requisitos antes enumerados al estar enmarcados sus antecedentes en la citada Ley, la cual crea derechos y obligaciones para el contribuyente, siendo el Recurso Contencioso-Administrativo consecuencia de haber agotado la vía administrativa.

Artículo 15. "Cuando se revoque una resolución de la Administración ya consentida por la parte interesada, ésta podrá promover el Recurso de lo Contencioso-Administrativo para el solo efecto de que se restablezca el imperio de la resolución revocada; se exceptúan no

obstante, las providencias que tengan por objeto rectificar errores de hecho o de cálculo."

Lo anterior se aplica cuando como resultado de la gestión administrativa realizada, el Recurso de Revocatoria por ejemplo, la oficina correspondiente emite resolución que si bien no es lo que esperaba el recurrente, lo acepta porque le favorece parcialmente o lo considera más justo. Si la resolución es revocada en perjuicio del mismo recurrente cabe la aplicación de la norma antes citada.

Los requisitos para la presentación del Recurso de lo Contencioso-Administrativo o presentación de la Demanda, son los siguientes :

- a) Se interpondrá por medio escrito, con auxilio de un abogado, redactado en términos restepuosos;
- b) El memorial deberá contener nombre y apellidos del recurrente o de la persona que lo represente: su edad, estado civil nacionalidad, profesión u oficio, vecindad y lugar de habitación, indicando el lugar donde pueda recibir notificaciones;
- c) Exposición razonada de los hechos que motivan el recurso;

- d) Fundamentos legales en los que se apoya;
- e) Las pruebas que va a rendir;
- f) Lugar, fecha y firma del recurrente;
- g) El memorial con los requisitos anteriores debe presentarse al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del Recurso de Revocatoria, según lo establece el artículo 165 del Código Tributario.

De todo escrito que se presente al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo se acompañarán tantas copias literales en papel común, cuantas sean las partes que intervengan. Las copias irán suscritas por las mismas personas que firman el escrito, y desde que se presenten quedarán en la Secretaría a disposición de la parte contraria. De la papelería que se acompañe se entregarán, también, copias para cada una de las partes que intervengan en el recurso.

El artículo número 16 de la Ley de lo Contencioso

Administrativo establece, que para interponer el recurso referido en los asuntos sobre cobranza de contribuciones y demás rentas públicas o créditos a favor del Fisco, es requisito indispensable que el recurrente acompañe a su demanda la constancia de haber pagado, bajo protesta, el monto total del adeudo.

Se hace referencia del anterior artículo del Decreto No. 1881 por el efecto que sobre el mismo tiene el artículo 28 de la Constitución de la República, el cual en su último párrafo literalmente dice : "En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna".

Podría pensarse que el Fisco se ve perjudicado al no percibir el adeudo del contribuyente en el momento oportuno, por el término que la Ley permite para la presentación del Recurso Contencioso-Administrativo y los adicionales contemplados en el procedimiento; pero la misma Constitución de la República prevee esta situación al referirse en forma específica al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo en su artículo siguiente :

Artículo 221. "Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. Su función es el de contralor de la juridicidad de la Administración Pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la Administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa; sin embargo, la Ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso.

Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, pueden interponerse el Recurso de Casación".

Lo antes descrito deja sin efecto la obligación de pagar los impuestos y sus recargos impugnados, como requisito previo para interponer el Recurso de lo Contencioso-Administrativo; sin embargo el Estado queda facultado para efectuar los recargos correspondientes por concepto de intereses corridos desde la fecha en que debió hacerse

efectivo el pago hasta la fecha en que éstos fueron ingresados a las cajas fiscales, siempre en el caso de un resultado final desfavorable al recurrente.

4.3 Trámites :

Una vez presentado el Recurso de lo Contencioso-Administrativo éste sigue el trámite que a continuación se menciona :

- a) El Tribunal al recibir el recurso pedirá directamente al funcionario, oficina o despacho contra cuya resolución se reclame, dentro del término de cuarenta y ocho horas, las diligencias que hayan motivado el recurso. El Tribunal al recibirlas, acusará recibo correspondiente, poniendo en ellas la hora y fecha de la recepción;

- b) Si transcurrido el término de tres días, más el de la distancia en su caso, sin que la autoridad requerida cumpla con remitir las diligencias, el Tribunal, de oficio o a solicitud de parte, señalará el nuevo término de veinticuatro horas para la remisión de los autos;

- c) Si a pesar de lo dispuesto en el inciso anterior, la autoridad requerida persistiere en su negativa en enviar las diligencias solicitadas, el Tribunal entrará a

conocer el recurso teniendo como base el dicho del actor, sin perjuicio de proceder en la forma legal contra el desobediente;

- d) Después de cumplidas las prescripciones a que se refieren los incisos anteriores, el Tribunal, si encontrare arreglo a derecho el recurso, dictará providencia dando una audiencia por el término de nueve días a la Dirección General de Rentas Internas y al Ministerio Público; luego dará audiencia al demandante, o sea el contribuyente por el término de tres días, por las excepciones dilatorias interpuestas.

Si se declaran sin lugar las excepciones dilatorias, la demanda debe ser contestada dentro de tres días, contados desde la última notificación. En su contestación la parte demandada puede pedir la apertura a prueba del recurso, lo cual también puede solicitarlo el demandante en el caso de que transcurrido el término para contestar la demanda, esto no se hubiere hecho. El Tribunal resuelve decretando la apertura a prueba por el término de quince días, el cual puede reducirse si antes de que perezca el término, las dos partes han aportado las pruebas propuestas en la demanda y su contestación, y concluido el término probatorio, dictará providencia en la que

señala día para la vista.

- e) Efectuada la vista se dictará sentencia revocando, confirmando o modificando resolución administrativa que motivó el recurso.

- f) Firme la sentencia que haya puesto término al recurso, el expediente vuelve a la Dirección General de Rentas Internas, con certificación de lo resuelto, para el cumplimiento que le corresponda.

Es importante señalar que una vez presentado el Recurso de lo Contencioso-Administrativo, el recurrente debe estar promoviendo el mismo cada tres meses, en virtud que el artículo 21 del Decreto Gubernativo 1881, Ley de lo Contencioso-Administrativo, establece que se tendrá por abandonado todo recurso cuando transcurran tres meses sin que el recurrente promueva en él. Si no se promueve en el tiempo estipulado, el Tribunal a instancia de parte legítima, declara abandonado el recurso y firme la resolución administrativa que lo hubiere motivado.

De lo anterior se deduce que el recurrente es el obligado a velar porque el proceso se mantenga vigente en su procedimiento, el cual si bien fija términos para algunas

de sus etapas, no permite definir con exactitud cual es el tiempo que se puede llevar el proceso hasta que se dicte sentencia.

El Decreto 2-89, Ley del Organismo Judicial, en su artículo 15 manifiesta : "Los jueces no pueden suspender, retardar ni denegar la administración de la justicia, sin incurrir en responsabilidad".

Sin embargo en la práctica judicial lo Contencioso-Administrativo es considerado un derecho rogado, en el cual el Tribunal no está obligado a continuar la siguiente etapa de un proceso si no es a instancia de la parte interesada, ya que se aduce que es el propio recurrente el que sabe hasta que punto le conviene que el proceso se agilice o no, limitándose el Tribunal a ejecutar lo que esté conforme a la Ley.

5.5 Recurso de Casación :

El artículo 169 del Código Tributario establece que : "Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso cabe el Recurso de Casación. Dicho recurso se interpondrá, admitirá y sustanciará, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil".

De igual forma la Constitución de la República, concede el derecho de interponer el Recurso de Casación en su artículo 221, que se refiere al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, el cual en su último párrafo estipula : "Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el Recurso de Casación".

.5.1 Definición :

Casación es el recurso extraordinario que se interpone ante el órgano supremo del Organismo Judicial o sea la Corte Suprema de Justicia, para que se examine y se juzgue sobre el juicio de derecho contenido en las sentencias definitivas de los Tribunales de Segunda instancia dictadas contra Ley, o sobre la actividad realizada con vicios en el proceso, a efecto de que se mantenga la exacta observancia de la ley por parte de los Tribunales de Justicia.

"RECURSO DE CASACION. Casación, del verbo latino casso, significa quebrantamiento o anulación.

Remedio supremo o extraordinario contra las sentencias ejecutorias de los Tribunales superiores, dictadas contra Ley o doctrina administrativa por la jurisprudencia, o faltando a los trámites substanciales y necesarios de los

juicios; para que declarando las nulas y de ningún valor, vuelvan a dictarse, aplicando o interpretando rectamente la Ley o doctrina legal quebrantadas en la ejecutoria y observando los trámites omitidos en el juicio, y para que se conserve la unidad e integridad de la jurisprudencia".

(21)

5.5.2 Características :

La casación procede por motivos de :

- 1) **Fondo** : habrá lugar a la Casación de Fondo :
 - a) Cuando la sentencia o auto recorrido contenga violación o interpretación errónea de las leyes o doctrinas legales aplicables; y
 - b) Cuando en la apreciación de las pruebas haya habido error de derecho o de hecho, si este último resulta de documentos o actos auténticos, que demuestren de modo evidente la equivocación del juzgador.

Se entiende por doctrina legal la reiteración de fallos de casación pronunciados en un mismo sentido, en casos

(21) GUILLERMO CABANELLAS. *Op. Cit.* Página 486.

similares, no interrumpidos por otro en contrario y que hayan obtenido el voto favorable de cuatro magistrados por lo menos.

El efecto de la Casación de Fondo es que si el Tribunal considera procedente el recurso, ralacionará la resolución impugnada y fallará conforme a la ley.

- 2) **Forma** : procede por quebrantamiento substancial del procedimiento, en los siguientes casos :
 - a) Cuando el Tribunal de primera o Segunda Instancia, careciere de jurisdicción o de competencia para conocer en el asunto de que se trate, o cuando el Tribunal se niegue a conocer teniendo obligación de hacerlo;
 - b) Por falta de capacidad legal o de personalidad de los litigantes, o de personería en quien los haya representado;
 - c) Por omisión de una o más de las notificaciones que han de hacerse personalmente;
 - d) Por no haberse recibido a prueba el proceso o sus incidencias en cualquiera de las instancias, cuando

proceda con arreglo a la Ley, o se hubiere denegado cualquiera diligencia de prueba admisible, si todo ello hubiere influido en la decisión;

- e) Cuando el fallo contenga resoluciones contradictorias, si la aclaración hubiere sido denegada.

El efecto de la Casación de Forma es que si el recurso se interpone por quebrantamiento substancial del procedimiento, declarada la infracción por el Tribunal, casará la resolución y anulará lo actuado desde que se cometió la falta remitiendo los autos a donde corresponda para que se resuelvan conforme a la Ley, cargando las costas y reposición de los autos al juez o Tribunal que haya motivado el recurso.

Cuando el motivo alegado consista en la falta dedeclaración en el fallo sobre alguna de las pretensiones oportunamente deducidas, la Corte Suprema se limitará a ordenar al Tribunal que emitió la sentencia, que la complete mediante resolución sobre el punto omitido.

Requisitos :

Debe presentarse por escrito, el cual puede entregarse al

Tribunal de lo Contencioso-Administrativo o a la Corte Suprema de justicia; y deberá contener, además de los requisitos de toda primera solicitud, los siguientes :

- a) Debe entregarse dentro del término de (15) días, contados desde la última notificación de la resolución respectiva;
- b) Designación del juicio y de las otras partes que en él intervienen;
- c) Fecha y naturaleza de la resolución recurrida;
- d) Fecha de la notificación al recurrente y de la última, si fueren varias las partes en el juicio.
- e) Deben citarse los artículos e incisos de la Ley que se estimen infringidos y exponerse las razones por las cuales se estiman infringidos;
- f) Si el recurso se funda en error de derecho o de hecho en la apreciación de las pruebas, debe indicarse en que consiste el error alegado, a juicio del recurrente; e indicar, en el caso el error de hecho, sin lugar a dudas, el documento o acto auténtico que demuestre la equivocación del juzgador.

5.5.3 Trámites :

Una vez presentado el Recurso de Casación éste sigue el trámite que a continuación se menciona :

- a) Recibido por el Tribunal el escrito en que se interpone el recurso, pedirá los autos originales; y si hallare el recurso arreglado a la Ley, señalará día y hora para la vista. En caso contrario, lo rechazará de plano sin más trámite.
- b) El día de la vista pueden concurrir las partes y sus abogados y éstos alegar de palabra o por escrito.
- c) La vista será pública cuando lo pida cualquiera de los interesados o así lo disponga la Corte Suprema.
- d) Si el Tribunal desestima el recurso o considera que la resolución recurrida está arreglada a derecho, condenará al que lo interpuso al pago de las costas del mismo y a una multa no menor de Q.50.00 ni mayor de Q.500.00, según la importancia del asunto. Los insolventes serán penados con prisión de ocho días a tres meses.

Contra las sentencias de Casación sólo proceden los Recursos de Aclaración y de Ampliación, bajo la

responsabilidad de los magistrados que la dicten.

- e) Concluido el trámite del recurso, el expediente se remite a la oficina de origen, con certificación de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia, para que se proceda conforme a lo resuelto.

Los aspectos descritos anteriormente están contenidos en los artículos 619 al 635 del Decreto Ley No.107 que contiene el Código Procesal Civil y Mercantil.

Con este recurso concluyen los procedimientos administrativo y judicial que el contribuyente puede seguir como consecuencia de reparos en materia de Impuesto Sobre la Renta, debiendo asesorarse en toda la instancia judicial de un profesional de la materia con el fin de asegurarle a su cliente la correcta aplicación de la Ley, minimizando de esta manera los riesgos de un error que pudiera incidir en un fallo desfavorable y las consecuencias para la empresa.

CONCLUSIONES

Las medicinas tienen gran importancia socio-económica, debido a su utilidad para curar y prevenir las enfermedades que aquejan a la población, y al devolver al hombre su estado natural de salud, no sólo le dan bienestar, sino lo vuelven económicamente productivo para la sociedad. En consecuencia, la Industria Farmacéutica ha tenido un avanzado desarrollo en nuestro medio y actualmente ocupa un lugar preponderante dentro de la actividad económica del país.

Desde que se implementaron los impuestos, éstos normalmente han sido constantes y forzosos, de tal manera que afectan el deseo de coadyuvar al desarrollo económico del país.

El Estado a través de la Dirección General de Rentas Internas, en su actividad fiscalizadora se ha dedicado a fiscalizar en su mayoría a las empresas que están inscritas y que cumplen con sus obligaciones tributarias, dejando sin control a gran cantidad de pequeños, medianos y grandes contribuyentes, que desarrollan una economía informal.

Con la vigencia de las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92) contenidas en el Decreto 61-94 del Congreso de la República, se pretende ampliar el número

de contribuyentes para captar mayores recursos económicos.

5. Como consecuencia de la relación Fisco-contribuyente, surgen divergencias principalmente por parte de la entidad fiscalizadora, formulando reparos o ajustes a los contribuyentes. En caso de improcedencia de los mismos, el contribuyente puede hacer valer sus derechos, haciendo uso de los diferentes mecanismos legales con que cuenta para realizar su defensa fiscal.
6. El Sistema Financiero del Estado se ha caracterizado por demostrar incapacidad y negligencia en la captación y administración de los recursos provenientes de impuestos. En este contexto, se comprueba también la incomprensibilidad de las leyes por parte del contribuyente coadyuvando a cometer errores involuntarios en virtud de la limitada divulgación de las leyes y de sus constantes cambios.
7. La incorrecta aplicación de la Ley ocasiona repercusiones financieras en la industria Farmacéutica, convirtiéndose en un freno para los inversionistas a pesar de que existan erogaciones que son acreditables al pago de los impuestos.
8. La Industria Farmacéutica, constituye fuente generadora de divisas así también, ocupa una proporción considerable del

total de la población económicamente activa. Lo cual amerita ser considerada como parte de los incentivos fiscales por la inversión que efectúa y la generación de empleo que causan.

- . La adopción de métodos de Control más efectivos, tanto de Producción como de Ventas permite a la Industria Farmacéutica obtener mayor solvencia y liquidez, y por ende dar cumplimiento a los aspectos tributarios que rigen a nuestro país. De esta forma se confirma la hipótesis planteada en el Plan de Investigación.

RECOMENDACIONES

Debido al auge que ha tenido la Industria Farmacéutica en Guatemala, es conveniente que sean asesoradas por un Contador Público y Auditor con conocimientos en aspectos tributarios, para que sus obligaciones tributarias sean cumplidas de acuerdo a lo establecido en las leyes fiscales del país.

El proceso de elaboración de productos farmacéuticos reúne ciertas características técnicas referentes a los aspectos tributarios que lo afectan, razón por la cual es conveniente que el Contador Público y Auditor que preste sus servicios posea suficiente conocimiento y comprensión de este proceso, para poder analizar, interpretar y opinar sobre la información que le sea proporcionada de la empresa.

Que el Ministerio de Finanzas Públicas, por medio del Centro de Formación Fiscal efectúe con más frecuencia seminarios relacionados con aspectos fiscales que permitan la actualización de las Leyes Tributarias para evitar incurrir en errores involuntarios por mala interpretación de la Ley.

Cualquier reforma fiscal que se proyecte a futuro, debe considerar incentivos fiscales, como un medio para estimular la inversión privada, y el saneamiento de las finanzas

públicas, además de aplicar principios de equidad y justicia. Por lo tanto, deberán estar desprovistas de propósitos a corto plazo y del cariz represivo que a la fecha manifiestan.

5. Los impuestos equivalen a un tributo que el contribuyente afecto debe pagar al fisco, y por el mal manejo de fondos públicos por parte del Estado, el contribuyente se resiste a cumplir a cabalidad con el pago de los mismos, ya que lucha por conservar su patrimonio e incrementarlo. Para evitar esta actitud y crear conciencia tributaria, el Estado debe mostrar honestidad y transparencia en el manejo de los fondos, informando a los habitantes en que se están invirtiendo los ingresos tributarios.

BIBLIOGRAFIA

libros :

- . Ahumada, Guillermo. Tratado de Finanzas Públicas, Buenos Aires, Argentina, Imprenta de la Universidad de Córdoba, 1987.
- . Araujo Falcao, Amilcar de. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalmar, 1984.
- . Cabanellas, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual, 11va Edición, Buenos Aires, República de Argentina, Editorial Heliasta, 1976.
- . Chicas Hernández, Raúl Antonio y Otros. Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, Departamento de Publicaciones, 1983.
- . Diccionario de la Lengua Castellana. Barcelona, España, Editorial Océano, 1986.
- . Diccionario Enciclopédico Ilustrado Sopena. Barcelona, España, Editorial Océano, 1989.
- . Georgetti, Armando. Evasión Tributaria, Ediciones Depalmar, Buenos Aires, Argentina, 1987.
- . Osorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalmar, 1984.
- . Ramos Bosh, Rafael. Contabilidad Teórico-Práctico, Volumen 31, Editorial Universitaria, Guatemala, 1979.

boletos y Otros :

- . Banco de Guatemala. Estudios Económicos y Memoria de Labores, 1995 y 1996.

2. Diario de Centro América. Publicaciones Tributarias, 1988, 1994-1995-1996
3. Ediciones Legales Comercio e Industria. Compendio de Temas, relacionados con el Impuesto Sobre la Renta, 1982, 1995 y 1996.
4. Farmacia Práctica de Remington. Instituto Médico, 1996.
5. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Revistas Auditoría y Finanzas, 1995 y 1996.
6. Prensa Libre. Suplementos Dinero y Financieros, 1995, 1996, 1997.

Leyes :

1. Acuerdo Legislativo No.180-90, Regulación de Precios, Publicado en Diario oficial el 14 de Diciembre 1990.
2. Código de Comercio de Guatemala. Decreto No.2-70, 1 de Enero de 1971.
3. Código Procesal Civil y Mercantil. Decreto No.107.
4. Código Tributario. Decreto No.6-91 del 2 de Octubre de 1991, y Decreto No.58-96 del 15 de Agosto de 1996.
5. Constitución Política de la República de Guatemala. 14 de Enero de 1986, y Acuerdo Legislativo 18-93.
6. Ley del Impuesto a Empresas Mercantiles y Agropecuarias. Decreto No.32-95, 3 de Mayo de 1996.
7. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto60-94, 1 de Enero de 1995.
8. Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal, y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996, Decreto No.31-96, 29 de Mayo de 1996.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto No.6 del 23 de Noviembre de 1921, No.1,599 del 1 de Julio de 1963, No.299 del 27 de Junio de 1964, No.57-87 del 1 de Octubre de 1987, No.26-92 del 8 de Mayo de 1992 y No.61-94 del 23 de Diciembre de 1994, No.36-97 del 19 de Junio 1997.

Ley de lo Contencioso-Administrativo. Decreto Ley 1881 del 28 de Febrero de 1936.

inarios :

Alfonso Orozco, Chile Monroy & Asociados, S.C. Cierre contable conforme la Reforma Tributaria y las Nuevas Leyes Fiscales, Agosto de 1995.

Diaz Reyes & Asociados, S.C. Análisis y Aplicación de la reforma Tributaria, Enero de 1995.

Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Análisis de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal, Año 1996.

Ixcamparij Mejía y Asociados, S.C. La Reforma Tributaria 1995 y Aspectos Legales Relacionados, Enero de 1995 y reformas del Código Tributario, Septiembre de 1996.