

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

"PRINCIPALES OBLIGACIONES Y REQUISITOS FISCALES QUE DEBE
CUMPLIR UNA EMPRESA COMERCIAL EN SU APERTURA Y PROCESO
CONTABLE ANUAL"

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

MARCO LIVIO DÍAZ REYES

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 1, 998

R
03
T(1952)

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Decano: Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
Secretario: Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo
Vocal Primero: Lic. Jorge Eduardo Soto
Vocal Segundo: Lic. Andrés Castillo Nowell
Vocal Tercero: Lic. Víctor Hugo Racinos Salas
Vocal Cuarto: P.C. Julissa Marisol Pinelo Machorro
Vocal Quinto: P.C. Miguel Angel Tzoc Morales

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL
EXAMEN GENERAL PRIVADO

Presidente: Lic. Carlos Augusto Carrera López
Secretario: Lic. Fernando Fernández Rodas
Examinador: Lic. Roberto Salazar Casiano
Examinador: Lic. Jorge Orlando Racinos Sandoval
Examinador: Lic. Tiberio Amílcar Castillo Torres

Guatemala, agosto 3 de 1,998.

Licenciado,
Donato Santiago Monzón Villatoro,
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad de San Carlos de Guatemala,
Presente.

Señor Decano:

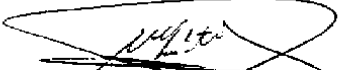
De conformidad con la designación de esa Decanatura, contenida en la resolución de fecha dos de abril de mil novecientos noventa y ocho, he asesorado al señor Marco Livio Díaz Reyes, en su trabajo de tesis titulado "PRINCIPALES OBLIGACIONES Y REQUISITOS FISCALES QUE DEBE CUMPLIR UNA EMPRESA COMERCIAL EN SU APERTURA Y PROCESO CONTABLE ANUAL", el cual presentará para su graduación como Contador Público y Auditor, en el grado de Licenciado.

El trabajo desarrollado contiene un estudio crítico de las actuales disposiciones que en materia tributaria contienen las principales leyes impositivas del país. El estudio se inicia con la historia y origen de los tributos, repasando los principales temas doctrinarios que sostienen el sistema impositivo. Desarrolla ampliamente todos los pasos que las empresas guatemaltecas deben seguir en su constitución e inscripción inicial ante las diferentes dependencias estatales, requisitos documentados a través de anexos. Posteriormente describe detalladamente las principales obligaciones que deben cumplir las empresas comerciales, ejemplificando los temas de mayor interés y controversia. Por último repasa las contradicciones y errores, que a su criterio contienen las diferentes leyes tributarias.

El trabajo de Tesis desarrollado por el Señor Díaz Reyes, constituye un valioso elemento de análisis y consulta en el tema tributario, que indudablemente servirá a profesionales y empresarios como una guía en el estudio de este campo, a los estudiantes y propios funcionarios de la administración tributaria.

En tal virtud, me permito recomendar que el trabajo realizado por el señor Marco Livio Díaz Reyes, sea aceptado para su presentación y discusión en el examen general público de investidura profesional, previo a optar al título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

Agradeciendo la oportunidad brindada de colaborar en el presente trabajo de Tesis, sirvase aceptar las muestras de mi consideración y respecto,



Lic. Víctor Emilio Sarat García
Contador Público y Auditor
Colegiado 2,580



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

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

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
VEINTITRES DE SEPTIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO.**

Con base en el dictamen emitido por el Lic. Victor Emilio Sarat Garcia, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela de Auditoria, se acepta el trabajo de Tesis denominado: "PRINCIPALES OBLIGACIONES Y REQUISITOS FISCALES QUE DEBE CUMPLIR UNA EMPRESA COMERCIAL EN SU APERTURA Y PROCESO CONTABLE ANUAL", que para su graduación profesional presentó el estudiante MARCO LIVIO DIAZ REYES, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAR A TODOS"

LICDA. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIA



LIC. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



DEDICATORIA

- A MI PADRE: HERMAN DÍAZ LÓPEZ +
Que me enseñó el amor por mi profesión,
fundando lo que con el tiempo sería DÍAZ
REYES Y ASOC. S.C.
- A MI MADRE: CONSUELO REYES MONTENEGRO
Que lleno de amor mi vida, cuidó mis
desvelos, me enseñó con su ejemplo, con
su dedicación, con su Vida.
- A MIS HERMANOS: HERMAN DARIO, JULIO CESAR, MELANI, OSCAR
DANILO.
Con quienes he compartido la vida y
forjado DÍAZ REYES Y Asoc. S.C.
- A MI ESPOSA: Licda. SILVIA LORENA MARQUEZ SANTIZO
Que con Amor ha soportado mis ausencias
y me ha dado lo mejor de mi vida, a
PABLO DANILO Y ALITZA LUCIA.

INDICE

	Pág.
INTRODUCCION	
CAPITULO I. TEORIA GENERAL SOBRE TRIBUTOS	1
1) El Tributo	1
1.1) Introducción	1
1.2) Origen de los Tributos	1
1.3) Definición del Tributo	4
1.4) Justificación de los Tributos	6
1.5) Clasificación de los Tributos	9
2) Teorías Sobre el Derecho Tributario	14
2.1) Derecho Financiero	16
2.2) Derecho Fiscal	17
2.3) Derecho Tributario	18
2.4) Relaciones y Jerarquía de las Leyes Que Forman el Derecho Tributario	19
3) Principios de la Tributación	23
3.1) Equidad	23
3.2) Neutralidad	25
3.3) Certeza	26
4) Efectos de la Tributación	29
4.1) Traslación de los Impuestos	30
4.2) Evasión y Elusión Tributaria	31
5) La Relación Tributaria	32
5.1) Elementos de la Relación Tributaria	33
CAPITULO II .LA EMPRESA MERCANTIL	42
2) La Empresa Mercantil	42
2.1) Definición de Empresa	42
2.2) La Empresa Mercantil	44
2.3) Formas de Organización de la Empresa Mercantil	45
2.4) Clasificación de la Empresa	50
CAPITULO III. REQUISITOS Y OBLIGACIONES FISCALES EN LA APERTURA DE UNA EMPRESA MERCANTIL	53
1) Introducción	53
2) Requisitos Legales de Constitución	53
3) Requisitos Legales de Inscripción Ante el Registro Mercantil General de la República	55

4)	Requisitos legales de Inscripción Ante la Dirección General de Rentas Internas	65
5)	Requisitos Para la Inscripción En El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	62
6)	Inscripción Ante el Registro de la Propiedad Industrial	63
6.1)	Patente de Invención	63
6.2)	Modelos de Utilidad	65
6.3)	Dibujos, Modelos o Diseños Industriales	65
6.4)	Protección de Marcas, Nombres Comerciales y Expresiones o Señales de Propaganda	66
7)	Registro en Otras Dependencias del Estado	68
7.1)	Código Para Operar Con Divisas	68
7.2)	Requisitos en Materia Laboral	69

CAPITULO IV. PRINCIPALES OBLIGACIONES TRIBUTARIAS QUE DEBE CUMPLIR UNA EMPRESA COMERCIAL EN SU PROCESO CONTABLE ANUAL

		74
1)	Obligaciones Fiscales de Acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta	74
1.1)	Libros y Registros	75
1.2)	Estados Financieros	76
1.3)	Presentación Jurada del Impuesto Sobre la Renta	76
1.4)	Aplicación de las Principales Disposiciones de la Ley en la Contabilidad de la Empresa	77
1.5)	Obligación de Practicar Inventarios	85
1.6)	Retenciones del Impuesto Sobre la Renta A Personas Domiciliadas en la República	86
1.7)	Régimen Especial de Pago del Impuesto	87
1.8)	Retenciones del Impuesto Sobre la Renta Con Carácter de Pago Definitivo A Personas No Domiciliadas en la República	88
1.9)	Obligación de Efectuar Retenciones a los Empleados en Relación de Dependencia	90
1.10)	Retenciones en la Emisión de Facturas Especiales	92
1.11)	Revaluación de Activos Fijos	93
1.12)	Deducción Por Reinversión de Utilidades Provenientes de Rentas Gravadas En Planta, Maquinaria y Equipo Y En Capital Humano	97
1.13)	Pagos Trimestrales	100
1.14)	Del Período Anual de Imposición	103
2)	Obligaciones Fiscales de Acuerdo con la Ley del Impuesto Al Valor Agregado	104
2.1)	Recaudación del Impuesto	104
2.2)	Presentación de la Declaración Jurada Mensual	105

2.3)	Documentación del Crédito Fiscal	106
2.4)	Documentos Obligatorios	107
2.5)	Libros Auxiliares de Compras y Ventas y Cuentas Contables.....	108
2.6)	Fijación del Precio de Venta	108
2.7)	Régimen de los Pequeños Contribuyentes	109
2.8)	Faltantes de Inventario	110
3)	Obligaciones Fiscales Que Deben Cumplirse de Acuerdo con la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Para Protocolos .	110
4)	Obligaciones Que Deben Observarse de Acuerdo al Código Tributario.....	111
4.1)	Contribuyentes y Responsables	112
4.2)	Infracciones Tributarias	114
5)	Impuesto Sobre Productos Financieros	115
6)	Impuesto Anual de Empresas Mercantiles y Agropecuarias	116

CAPITULO V. PRINCIPALES ERRORES Y CONTRADICCIONES EN LAS LEYES TRIBUTARIAS

1)	Errores y Contradicciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta .	129
1.1)	Modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y Su Reglamento	120
1.2)	Pagos a Cuenta y Retenciones del Impuesto Sobre la Renta	123
1.3)	Régimen de Retenciones	126
1.4)	Definición de Renta	128
1.5)	Tarifas del Impuesto	129
1.6)	Declaración Jurada de Asalariados Ante el Patrono	130
1.7)	El Flujo de Efectivo	130
1.8)	Responsabilidad de los Peritos Contadores	133
1.9)	Bonificación Anual Establecida por el Decreto 42-92	134
1.10)	Impuesto Anual de Empresas Mercantiles	136
1.11)	Retenciones a Compañías de Transporte No Domiciliadas en Guatemala	138
1.12)	Reinversión de Utilidades	139
2)	Contradicciones en la Ley Del Impuesto Al Valor Agregado Decreto 27-92 y Sus Modificaciones	140
2.1)	Contribuyentes	140
2.2)	Del Hecho Generador	141
2.3)	Base Imponible	142
2.4)	Crédito Fiscal	142
2.5)	Nuevos Pequeños Contribuyentes	143
2.6)	Nombre Comercial o Razón Social	144
3)	Contradicciones Errores en la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos, decreto 37-92	146
3.1)	Viáticos	146

3.2) Primas de Seguros y Fianzas	158
4) Ley del Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro, Emergencia 1,991 y la Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal 1,996 ...	147
5) Efectos de la Declaratoria de Inconstitucionalidad	149
6) Impuesto Anual de Empresas Mercantiles y Agropecuarias	150
7) Impuesto Sobre Productos Financieros	151

CAPITULO VI. EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y SU

RELACION CON LOS TRIBUTOS	153
1) La relación del Contador Público y Auditor con la Administración Tributaria y su Participación en Ella	155
2) La Responsabilidad del Contador Público Con Su Cliente\Contribuyente	159
3) La Responsabilidad Ética, Social y Moral del Contador Público, Cuando Presta Asesoría Tributaria Ante la Sociedad.....	163
4) Los Límites de los Impuestos	167
CONCLUSIONES	173
RECOMENDACIONES	177
BIBLIOGRAFIA	180
ANEXOS	183

INTRODUCCION

Desde la existencia misma de los impuestos, éstos han generado una gran controversia, al indicar su mismo nombre una imposición, coercitiva por parte del Estado. En nuestro país, en los últimos diez años, esta controversia se ha agudizado, imponiendo cada gobierno una reforma fiscal, casi por norma, al principio de su mandato. Se establecen impuestos extraordinarios, se crean nuevos, se modifican las sanciones y las penas, y en lugar de aumentar la carga tributaria sobre el producto interno bruto, en varios años, la misma ha bajado.

Al firmarse los acuerdos de Paz en Diciembre de 1,996, entraron en vigencia metas a alcanzar en este campo, que significan un aumento del 58% desde 1,997 al año 2,000 de la carga tributaria sobre el PIB. Los países amigos condicionaron una parte de las donaciones y préstamos blandos, al cumplimiento de estas metas. A raíz de esto el gobierno realizó una reforma tributaria en 1,997 y principios de 1,998, llegando incluso a reformar toda la estructura de la Administración Tributaria con la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en sustitución de las Direcciones Generales que existían.

El tema es sumamente complejo, y para adentrarse en su estudio, es necesario comprender los principales conceptos y teorías acerca de la tributación que existen, lo cual se estudia en el capítulo I. Después se estudia la teoría sobre la forma de constituir empresas en Guatemala, como un elemento indispensable en el campo tributario, al ser estas las que generan, recaudan y pagan la mayor parte de los impuestos.

En el capítulo III, se analizan los diferentes requisitos que debe cumplir una empresa mercantil para su inscripción legal ante diferentes entidades de gobierno. Desde este momento se empieza a notar la diversa legislación a que se ven sometidas las empresas, lo difícil que resulta llenar los diversos requisitos y el tiempo que debe emplearse para ello. Una vez cumplidos estos requisitos y gestiones administrativas, se está en la posibilidad de analizar las diferentes obligaciones tributarias que deben cumplir los contribuyentes en Guatemala, que es la parte esencial del capítulo IV, donde es posible estudiar las principales y comprender que existe una diversa legislación tributaria.

El lector encontrará aquí una guía que le permitirá estudiar en un solo documento todos los impuestos generales a que están sujetas las compañías guatemaltecas.

En un estudio completo sobre la tributación en Guatemala, no podía faltar un capítulo dedicado a los errores, contradicciones y ambigüedades que presentan las diversas leyes tributarias, que es el objetivo del capítulo V, en el cual se puede encontrar respuesta a varias interrogantes, sobre la correcta interpretación de las leyes tributarias o por lo menos conocer la controversia que existe entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. En medio de esta relación están los Contadores Públicos y Auditores, sirviendo a la propia Administración Tributaria o asesorando a los contribuyentes, por lo que era necesario dedicar un capítulo, sobre las funciones que desempeña la profesión y cual es la responsabilidad ética, moral y social que se tiene. Como un punto importante se hace un primer acercamiento sobre el tema de los límites de los impuestos, con lo que se espera hacer un aporte personal sobre este tema tan controversial.

Con este trabajo de tesis, espero haber contribuido a la discusión honesta sobre el problema tributario en Guatemala, porque el Estado necesita de fondos para cumplir con sus fines, los que la propia sociedad le asigna y la iniciativa privada por su parte, requiere de un marco estable, claro y justo para generar el desarrollo que todos necesitamos.

CAPITULO I

TEORÍA GENERAL SOBRE TRIBUTOS

1) EL TRIBUTO

1.1) INTRODUCCIÓN

La mayor recaudación que un Estado obtiene por concepto de tributos se generan a través de actividades mercantiles (impuesto sobre la renta, sobre el valor agregado, timbres fiscales), o sobre la propiedad (impuestos territoriales, cuota anual de sociedades), por derechos arancelarios en la importación de mercancías; claro que no se pretende hacer sobre esta base la división de los mismos, la que examinaremos más adelante. Esta relación entre comercio, riqueza, propiedad y los impuestos también exige una relación entre el derecho mercantil, civil y fiscal. Al examinar por ejemplo el desarrollo del derecho mercantil y civil, también se está examinando el desarrollo del derecho tributario.

1.2) ORIGEN DE LOS TRIBUTOS

La existencia de los impuestos está ligada a la existencia de los gobiernos, así podemos decir, que la historia y origen de los impuestos es la historia de los gobiernos o estados.

En las sociedades más atrasadas, debido a la organización simple de la sociedad, la falta de división del trabajo, los impuestos no aparecen como una institución claramente definida, es sólo conforme la organización de la sociedad se vuelve más compleja que surge la división social del trabajo, dedicándose algunos miembros de la sociedad a impartir justicia y orden, a administrar los servicios públicos que necesita la comunidad, etc. y otros a la producción de bienes y

servicios. Es en esta etapa del desarrollo de la sociedad que surgen los impuestos como una institución social.

Estos miembros de la sociedad, que se dedican a realizar las actividades de gobierno, cualquiera que haya sido la forma en que llegaron a ejercerla (los más viejos, designados por mayoría, por la fuerza, etc.) pueden obtener los medios para ejercer sus funciones de tres formas:

- a) La fuerza;
- b) La cooperación voluntaria;
- c) La decisión de la mayoría de la sociedad.

Los impuestos también son conocidos como tributos o contribuciones. Las palabras impuesto y tributo llevan implícitas las características de extracción de riqueza de un grupo de individuos a otros a través de la violencia, la fuerza, la intimidación o coerción.

En algunas sociedades como la egipcia, que es de las primeras civilizaciones en las que se empieza a dar un gobierno con todas sus características, se observa que los grupos que hicieron gobierno (los faraones y sacerdotes) vivían lujosa y ostentosamente a costa del trabajo de los demás miembros de la sociedad egipcia.

Aunque no es el objetivo de esta tesis hacer un examen cronológico del desarrollo de los impuestos a través del tiempo, vamos a examinar un poco más de su historia, principalmente la griega y romana, porque aún en nuestros días, encontramos una fuerte influencia de los mismos en nuestro sistema tributario.

A principios de la civilización griega se consideraba como ofensa el pago de los impuestos de un ciudadano al gobierno. Los gobernantes vivían de su patrimonio. La única obligación de los ciudadanos era prestar servicio militar. Un medio de agenciarse de recursos por parte de los gobernantes eran las liturgias. Como nos dice Fernando Sáenz en su libro Hacienda y Derecho ¹, las liturgias fueron verdaderas contribuciones voluntarias,

¹ Sáenz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho. Tomo I. Madrid. Instituto de Estudios Políticos. 1,975. Pág. 139.

que sirvieron para construir barcos y edificios públicos y también para pagar las festividades religiosas. Agrega Saéñz "El sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía en Grecia una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado en la persecución del bien público".

Al igual que en Grecia, en Roma al principio de su civilización no existían los impuestos directos, sino sólo la obligación de prestar servicio militar y ayudar en la construcción de edificios públicos.

Conforme fue aumentando el aparato estatal, se fueron haciendo necesarios los impuestos directos, pero se procuraba que estos recayeran en las provincias y no sobre los ciudadanos romanos. Los últimos Césares vieron como el imperio se estaba arruinando financieramente, por lo que hicieron reformas fiscales, como las de "Caracalla" y "Dioclesiano", quienes gravaron también a los ciudadanos romanos.

El sistema impositivo romano ideó casi todas las formas de impuestos que hoy conocemos, como lo son impuestos sobre la propiedad, producción, consumo, licencias, marcas y aduanas.

Dentro de los tributos romanos sobresalen el *Tributum Capitis*, o tributo por cabeza, que era un impuesto que gravaba a todos los que no eran ciudadanos; el *Tributum Soli*, o tributo sobre el suelo que recaía sobre los propietarios de fincas, del cual solo lograron exonerarse los Patricios en el año 168 antes de J.C.

En la decadencia romana, la sociedad estaba agobiada por el sistema tributario, al respecto dice el historiador Gerald Simons: "Los impuestos eran agobiadores, el agricultor podía verse obligado a causa de los altos impuestos a vender sus tierras a un terrateniente y trabajar después para él".²

Al desintegrarse el imperio romano, surge la edad media. En este sistema no hay casi impuestos al Estado, sino impuestos y contribuciones del campesino al señor feudal por medio del vasallaje. Los impuestos empiezan a surgir como institución cuando se forman las grandes

² Simons, Gerald. Origen de Europa. Estados Unidos, 1968. Pág. 20

monarquías, como un instrumento necesario para mantener los lujos en que vivía el rey y su corte, y para costear las guerras de conquista.

Durante la Edad Media los tributos se conocieron como tributo de la Facendera, que eran las distintas prestaciones personales del vasallo con respecto a su señor. Con el tiempo evolucionaron hacia la redención en dinero y a la conversión pura y simple en un canon, cuando se abonaba a un particular, o en un impuesto si era al municipio ó al monarca.

En resumen, podemos decir que a través de la historia que los impuestos surgen, primero como una contribución voluntaria de los ciudadanos para sostener el Estado, y que éste a su vez, preste los servicios de orden, justicia y defensa de la soberanía. Es a medida en que el Estado ensancha sus funciones, que se vuelve oneroso y burocrático, manteniendo a una clase social en el lujo y la abundancia, que los impuestos se convierten en una institución coercitiva, obligando a pagar a la sociedad sumas importantes de la riqueza generada, socavando así, el mismo sistema de producción.

1.3) DEFINICIÓN DEL TRIBUTO

La palabra tributo proviene de la voz latina tributum que era utilizada en la antigua Roma hasta el año 168 antes J.C., para designar el impuesto que debía pagar cada ciudadano de acuerdo con el censo, y que era recaudado por tribus. Durante el imperio, la palabra tributo se utilizó como el nombre de distintos gravámenes fiscales que pesaban especialmente sobre los propietarios de tierras, y más aún en las provincias imperiales; ya que en las sometidas al Senado se denominaban stipendium (estipendio). Entre una y otra contribución existía la diferencia importante de que el tributo imperial se cobraba directamente a los contribuyentes, mientras el senatorial lo satisfacía la ciudad, que a su vez lo repartía después dentro de sus habitantes, especialmente entre los terratenientes.

Uno de los aspectos de la soberanía es el conocido Poder de Imperio, facultad del estado Romano que le

permitía el dominio absoluto sobre los pueblos conquistados sometiéndolos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportarle recursos.

Tomando esta idea, se puede decir que en virtud de su poder de imperio el Estado cuenta con la facultad de exigir determinados recursos al particular, pero es indispensable dejar asentado que no toda imposición a los particulares podrá tener el carácter de exacción tributaria, al existir otros tipos de ingresos que, a pesar de ser exigidos por el poder soberano, no tienen esta característica, como se puede citar el caso de las multas, que su imposición se debe a un hecho ilícito y su finalidad es, ante todo, un castigo por desobedecer un mandato legal y desanimar así la práctica de este tipo de conductas.

Guillermo Cabanellas define al tributo como un impuesto, contribución u otra obligación fiscal.³ El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo noveno lo define como las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, separándolos en su artículo décimo como impuestos, arbitrios y contribuciones especiales.

En forma general se acepta que la palabra tributo es más amplia en su contenido que impuestos, porque la segunda solo se refiere al pago de tributos sin que medie el recibimiento de un beneficio inmediato para el contribuyente otorgado por parte del Estado.

Sin embargo, en el lenguaje común y para algunos tratadistas los conceptos impuestos y tributos se entienden con el mismo significado, del pago en dinero por parte de los contribuyentes al Estado, en virtud de su poder impositivo y coercitivo.

En este trabajo de tesis, vamos a diferenciar el tributo como la cantidad en dinero o equivalentes, que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria deben pagar al Estado, en virtud de la potestad impositiva y

³ Cabanellas-Alcalá, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. 14a. Edición. Tomo VI. Pág. 545

coercitiva del mismo ó por la obtención del contribuyente de un servicio o beneficio directo o indirecto por parte del Estado.

Las definiciones de impuestos, tasas y contribuciones se verán como parte de la clasificación de los tributos.

1.4) JUSTIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

De la imposición de tributos (impuestos) se ha dicho que son el precio que pagamos por la civilización, porque es la cuota que debemos pagar por la seguridad, administración de la justicia y el costo de las obras de beneficio colectivo que individualmente seríamos incapaces de construir como carreteras, puentes, dotación de servicios públicos, etc..

La mayoría de las descripciones de la finalidad de los tributos comienzan diciendo que son necesarios para financiar el gasto público. Esto es relativo, porque si fuera lo único que se pretendiera al crear tributos, un gobierno por ejemplo podría abolir los tributos y financiar sus gastos imprimiendo dinero o prestándolo. Naturalmente esto sería inflacionista en todos los aspectos. Sin embargo, como veremos más adelante, el principal objetivo de los impuestos es que el Estado pueda suministrar bienes, servicios y subvenciones a los pobres sin causar inflación ni dificultades en la balanza de pagos, siendo indudable que el nivel de tributación no ha de fijarse a un nivel tan alto que reduzca la actividad privada, causando desempleo. Veamos cuales son algunos de los objetivos de los impuestos.

1.4.1) REDISTRIBUCIÓN DE LA RENTA

En una economía de mercado toda la renta se distribuirá de acuerdo con la capacidad de trabajo de cada individuo o de los activos productivos que posea. Esto podría dejar en la miseria a un gran sector de la población, por ejemplo a quienes tienen impedimentos mentales, físicos o aquellos cuyos padres no les dejaron

activos productivos, produciendo una nula o poca aportación a la producción. Se discute el nivel de provisión para los pobres, pero existe un consenso generalizado de que esa provisión es una función propia del Estado en su tarea de conseguir el bienestar social.

La redistribución de la renta pueden ser en bienes y servicios o en recursos monetarios, por ejemplo, fertilizantes a bajo precio, servicios de salud gratuitos, subsidios a los inválidos, etc.

Los estados normalmente no gravan con impuestos a los que más tienen para hacerlos pobres, sino lo que pretenden es subvencionar a los pobres y después buscar el modo más eficiente de combatir la presión inflacionaria que la subvención implica.

Una tributación eficiente se percibe en una forma que ayude a la redistribución de la renta, contribuya a estimular el crecimiento económico, llave bienestar a las clases sociales más desposeídas y en general ayude al Estado a cumplir con los objetivos para los cuales fue creado.

1.4.2) IMPERFECCIONES DEL MERCADO

El fracaso del mercado como un organismo planificador puede requerir la intervención del Estado, veamos los siguientes ejemplos:

- ⇒ Lucha anti-monopolística. La existencia de monopolios que pueden manejar precios, calidad y la elección del consumidor pueden justificar la intervención y gastos por parte del Estado.
- ⇒ Planificación Locacional o de Desarrollo. El mercado puede permitir que una planta industrial se localice en una zona residencial porque en ésta se encuentran en forma accesible los factores de la producción, pero podría generar olores desagradables, ruidos o suciedad a todo el vecindario, perjudicando así a toda la comunidad de la zona.

⇒ Estabilización. Los sistemas capitalistas se han mostrado sensibles a las imperfecciones del mercado en forma de ciclos económicos, es decir, sucesivos periodos de inflación y desempleo. Los Estados deben utilizar recursos económicos para suavizar tales ciclos y evitar la inflación y el desempleo.

1.4.3) SEGURIDAD SOCIAL

En las últimas décadas se ha desarrollado en los países industrializados, y en menor escala en los países en vías de desarrollo, un sistema de seguridad social que comprende un vasto y nuevo campo de legislación en forma de contribuciones obligatorias para todos los trabajadores. Este tipo de actividad estatal o semi-estatal comprende la cobertura de riesgos de accidentes en el trabajo, enfermedad y el consiguiente paro forzoso de trabajo, maternidad, vejez, invalidez y sobrevivencia.

La justificación de las contribuciones obligatorias al seguro social parte de la idea de que aquellos que son lo bastante afortunados para escapar a los riesgos descritos anteriormente, deben contribuir a mejorar el nivel de vida de los menos afortunados, bajo un marco filosófico de solidaridad de la sociedad en que nos desenvolvemos.

1.4.4) SUBSIDIARIDAD DEL ESTADO

El mayor argumento de la fijación de tributos es precisamente la defensa de esta filosofía social, la subsidiaridad del Estado, que consiste en la obligación moral (no como institución, sino como conglomerado social) de asistir a los más pobres y necesitados, brindándoles alimentación, educación, vivienda y salud, ya sea en forma gratuita o a menor precio del que es capaz de ofrecerla el sector privado. Este concepto está muy ligado al de redistribución de la renta, pero aquí el enfoque es moral y humano y no económico.

Es precisamente por estar basado en enfoques subjetivos, que esta justificación de los tributos es muy

debatida, no a la hora de determinar si los tributos son necesarios o no, sino al discutir la cuantía de los mismos.

1.5) CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

1.5.1) IMPUESTOS

Cabanellas y Alcalá definen el Impuesto como "Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y 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."

Según el derecho español, que contiene mucho de derecho romano-italiano, del que deviene principalmente el guatemalteco, son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos, de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

El Código Tributario Guatemalteco define impuesto como "El Tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente."

Para el presente estudio entenderemos como impuestos, aquellos tributos establecidos por el Estado que gravan el patrimonio, la renta, la circulación de los bienes y mercancías, el consumo y otros hechos generadores, donde el sujeto pasivo de la relación tributaria no percibe a cambio un servicio o beneficio directo, medible y cuantificable por parte del Estado, sino contribuyen a la consecución de sus fines generales.

Existen diversidad de clases de impuestos, como lo señalamos antes, casi todos desde la época romana, haciéndose necesario para su estudio clasificarlos de acuerdo a determinadas características, que los agrupan y hagan fácil su estudio y administración.

Los impuestos atendiendo a la forma administrativa de recaudarlos y en la repercusión que tienen se clasifican en directos ó indirectos.

1.5.1.1) IMPUESTOS DIRECTOS

Para Cabanellas-Alcalá⁵ los impuestos directos recaen sobre cosas propias, ya sean bienes o actividades. Aquí definiremos impuestos directos cuando la obligación de pagar el impuesto a la Autoridad Tributaria recae en la misma persona del sujeto pasivo, ejemplo, impuesto sobre la renta, impuestos sobre la propiedad de la tierra, impuestos sobre circulación de vehículos, herencias legados y donaciones, etc.

Luis Delgadillo⁶, señala que según el criterio de la repercusión, los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprimir todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se fusionan.

En los impuestos directos el sujeto pasivo, es también el obligado al pago del impuesto, y su traslación a un tercero se torna sumamente difícil.

Los impuestos directos se dividen en Personales y Reales. Los impuestos personales son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo teniendo en cuenta su consideración especial, por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta que acepta la deducción de un *minimum vital*.

⁵ Cabanellas-Alcalá. Op. cit. Pág. 464

⁶ Delgadillo, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Tercera Edición. Pág. 77.

Los impuestos reales recaen sobre el objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es propietaria del mismo y que es el sujeto pasivo del mismo, por ejemplo los impuestos arancelarios, que gravan con una misma tasa un bien determinado, sin importar la capacidad económica del importador o consumidor.

1.5.1.2) IMPUESTOS INDIRECTOS

Para Cabanellas-Alcalá⁷ los impuestos indirectos pesan 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 productor, a fin de que el adquiriente los abone; en definitiva, como sobreprecio, los soporta el consumidor.

Bajo el criterio de repercusión, en esta clase de impuestos el sujeto pasivo traslada el efecto del mismo al consumidor, convirtiéndose así solo en recaudadores. Administrativamente en esta clase de impuestos la Autoridad Tributaria no puede elaborar padrones de contribuyentes o controlarlos porque su pago se realiza a través de otro, y por ser de forma generalizada sobre hechos generadores constantes, al Estado se le facilita recaudarlos por medio de responsables, haciéndolos ser sujeto pasivo si no cumplen con su obligación.

Los impuestos indirectos suelen ser divididos en impuestos sobre los actos y sobre el consumo. Los impuestos sobre los actos, son aquellos que recaen sobre las operaciones que son parte del proceso económico o mercantil, ejemplo de este impuesto es el impuesto del Timbre y Papel Sellado, que regularmente grava actos, establecimiento de derechos y obligaciones, movimientos de efectivo, etc.

En cambio los impuestos al consumo gravan el proceso final de la producción, que es la compra de bienes y

⁷ Cabanellas-Alcalá. Op. cit. Pág. 70.

servicios por parte del consumidor final, ejemplo de este impuesto es el Impuesto al Valor Agregado, que es soportado por el último que adquiere un bien o servicio.

1.5.1.3) OTRAS CLASIFICACIONES DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos también pueden clasificarse de acuerdo a su hecho generador. Así tenemos que estos pueden ser sobre la renta, que gravan las utilidades obtenidas en un periodo; sobre el consumo que gravan los bienes y servicios en el momento de consumirlos; y los impuestos sobre la riqueza, que gravan la propiedad de los bienes, como por ejemplo los impuestos territoriales, sobre herencias, etc..

La base imponible para el cálculo de los impuestos puede ser establecida ad valorem y específicos. Impuestos ad valorem son aquellos que se calculan sobre el valor monetario de los bienes, como lo son los impuestos al consumo. Impuestos específicos son aquellos que se calculan sobre alguna cualidad del hecho generador del impuesto como lo son el peso, volumen, derechos adquiridos, etc., como lo son derechos de báscula, peajes, etc.

Dependiendo de si el porcentaje del impuesto se mantiene estable en relación a la base imponible, los impuestos se clasifican en progresivos, proporcionales o regresivos. Un impuesto es progresivo cuando toma una proporción creciente conforme aumenta la base imponible, por ejemplo en el Impuesto Sobre la Renta, en muchos países, el porcentaje para determinarlo suele ir aumentando conforme aumenta la renta imponible, otro ejemplo lo encontramos en el Impuesto Único Sobre Inmuebles, en donde conforme aumentaba el valor total de la matrícula fiscal aumentaba el porcentaje a pagarse.

Un Impuesto es proporcional cuando la tasa es constante, no importando la variación de la base imponible, ejemplo, El Impuesto al Valor Agregado; y es regresivo cuando la tasa del impuesto disminuye a medida que aumenta la base ó la base se mantiene estable pero el impuesto disminuye por otros factores, como el Impuesto

Extraordinario a las Exportaciones, que cada año se reducía, hasta llegar a cero, etc..

1.5.2) TASAS Y CONTRIBUCIONES

Según Guillermo Cabanellas tasa es una voz empleada como sinónimo de tarifa, y más todavía como impuesto, definición con la que no está de acuerdo, pero expresa que puede dársele indulto idiomático, por cuanto el legislador fiscal se vale del vocablo como técnico; agregando que en la definición legal, tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización de un bien del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por el Estado de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.

El Código Tributario en forma apropiada no habla de tasas sino de "contribución especial" y "contribución por mejoras" y de arbitrios. Define la contribución especial como el tributo cuyo hecho generador está determinado por beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. (art. 13)

También define la contribución especial por mejoras como el tributo establecido para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado, y como límite individual para el contribuyente el incremento de valor del inmueble beneficiado.

La denominación de tasas o contribuciones especiales han generado polémica entre los diversos tratadistas y si estos son tributos, porque argumentan que la obligación se genera por la voluntad del sujeto que solicita el servicio. Sin embargo la generalidad de los tratadistas incluyen las tasas y contribuciones como tributos en virtud que su establecimiento se da por disposición unilateral del Estado y muchas veces no hay forma de conseguir el mismo por ser una actividad monopólica del Estado, fijándose el precio del servicio o beneficio por leyes específicas.

2) TEORÍAS SOBRE EL DERECHO TRIBUTARIO

Para estudiar el Derecho Tributario como una rama del Derecho, determinar si existe, su ubicación dentro del derecho y su campo de acción, primero es necesario tener una visión global de las actividades financieras del Estado. En este sentido hay que recordar que el Estado, como cualquier otro ente económico, tiene ingresos y gastos, estando ambos regulados por diferentes leyes como lo son El Presupuesto Nacional, La Ley de Compras y Contrataciones, las diferentes leyes que establecen impuestos y contribuciones, etc..

Los recursos que el Estado obtiene provienen de diversas fuentes, como lo son algunas de las empresas públicas, concesión de licencias para explotar los bienes naturales del país, por el uso de su poder de imperio en el campo impositivo por medio del cual los particulares contribuyen al pago de los gastos públicos, por endeudamiento interno y externo, emisión de moneda y otros mecanismos como lo son venta de las reservas monetarias, venta de empresas públicas, etc..

La aplicación de estos recursos constituyen la inversión y gasto público, que el Estado realiza para cumplir sus fines y de acuerdo a las diferentes leyes que regulan la materia. Cuales son los fines del Estado, es un tema ampliamente discutido, existiendo extensas y profundas teorías económicas y sociales al respecto, no siendo objeto de esta tesis establecerlos. Como puede observarse el campo de las finanzas públicas es amplio y abarca todos los órganos de la administración pública. La concepción clásica que considera como único objeto de la actividad financiera del Estado la obtención y gasto de los recursos para cumplir con su presupuesto ha sido superada por una concepción mas amplia, para la cual las finanzas públicas constituyen los medios de obtener los recursos y cubrir los gastos del presupuesto, un medio para intervenir en la vida social y económica de la sociedad estimulando o limitando sectores de la producción, áreas geográficas, las exportaciones, redistribuyendo el ingreso y la riqueza, modificando el consumo, y la intervención en los aspectos macroeconómicos

del país, como el costo de las divisas, tasas de interés, carga tributaria, etc..

Esta amplia materia también es objeto de estudio de otras materias como la economía, la sociología, la política, El Derecho, etc.. Las finanzas públicas como materia de estudio, han dado lugar a una serie de conceptos, principios e instituciones relativos a los fenómenos de la obtención, manejo y aplicación de los recursos económicos con que cuenta el Estado. Estos conocimientos se estructuran sistemáticamente en una ciencia, la cual se denomina Ciencias de las Finanzas o Ciencia de la Hacienda.

Los diversos tratadistas de la materia han pretendido explicar su naturaleza con base en las diferentes especialidades de cada uno de ellos. Por un lado, el mayor número de estudiosos partiendo de su contenido eminentemente económico, la enfocan como una ciencia netamente económica y aplican los principios de esta disciplina para explicar su existencia.

Otros estudiosos, por su parte, la explican desde su punto de vista político, partiendo de la base que los criterios de obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado se encuentran a cargo de un ente de esta naturaleza y las decisiones son tomadas la mayoría de veces, atendiendo los intereses de grupos de presión, por ventajas electorales o bajo la filosofía de un sistema político, capitalistas, marxista, progresista, democrático ó dictatorial.

No faltan quienes opinan que toda la actividad del ente público está sujeta a un conjunto de normas que regulan su actuación, opinando así que el aspecto jurídico es la base estructural del funcionamiento del Estado, y por ende de sus finanzas.

Aquí se va a tomar el concepto del Lic. Luis Humberto Delgadillo, en el sentido que las "finanzas públicas tienen un contenido eminentemente económico, con un sujeto político que se encarga del manejo de los recursos para la determinación de las prioridades y medios para la satisfacción de las necesidades el cual requiere, además,

de un instrumento para la aplicación de dichos recursos a través de la emisión de normas que regulan su actuación.⁸

Al Derecho que regula todas estas facetas de obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado se le conoce como Derecho Financiero.

2.1) DERECHO FINANCIERO

En la actualidad no existe un estudio que abarque o determine toda la doctrina y contenido del Derecho Financiero, porque este abarca todas las normas jurídicas que regulan la actuación del Estado para la obtención, manejo e inversión de los recursos económicos que administra. Para sistematizar el conjunto de normas relativas a las finanzas públicas sería necesario integrar en un todo orgánico normas constitucionales, sustantivas, procesales y penales, que regulan todos los aspectos concernientes a la finanzas públicas.

Sin embargo como lo señala Luis Humberto Delgadillo , desde el punto de vista científico no es posible hablar del Derecho Financiero como disciplina autónoma, pero desde el punto de vista didáctico es tan posible como necesario, ya que se puede alcanzar la unificación homogénea de normas y principios que trata esta materia en particular.⁹

Por lo amplio del Derecho Financiero, varios tratadistas lo subdividen en Derecho Presupuestario, Derecho Monetario, Derecho Fiscal y Derecho Tributario; de las cuales sólo se van a estudiar las dos últimas.

El Derecho Financiero se define como el conjunto de normas que regulan la obtención, administración, inversión y gasto de los recursos financieros que el Estado realiza.

⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit. Pág. 23

⁹ IBID., Pág. 24.

2.2) DERECHO FISCAL

Como lo mencionamos anteriormente en cuanto a los recursos financieros del Estado se refiere se dan tres actividades principales como lo son: a) La obtención de los recursos, b) La administración de los mismos y c) La inversión y gasto de estos.

En cuanto a la obtención de los recursos del Estado se refiere, se puede lograr a través de varios medios como lo son:

- a) La recaudación de tributos;
 - b) Los ingresos obtenidos por las empresas estatales;
 - c) La emisión de moneda;
 - d) Endeudamiento interno y externo;
 - e) La venta de activos propiedad del Estado;
- El otorgamiento de concesiones para la explotación de recursos naturales, renovables o no, propiedad del Estado.

Al Derecho que se encarga de regular la actuación del Estado y las relaciones que de ella se derivan en su actividad de recaudar los ingresos provenientes de las diferentes fuentes que posee se le conoce como Derecho Fiscal.

Como lo señala Cabanellas "la palabra fisco proviene de la palabra latina fiscus, cesta de mimbrés, por la costumbre romana de guardar en ellas el dinero. Luego paso a designar el tesoro del príncipe a diferencia del tesoro público, que también se llama Erario."¹⁰

Con el apetito voraz que caracterizó a los emperadores romanos en cuanto al manejo de los ingresos, su patrimonio particular, fisco, se volvió uno solo con el erario, dinero del pueblo. Esto hizo que todos los ingresos que el imperio romano obtenía se volvieran parte del fisco romano, es decir del Imperio y del monarca como uno solo, es desde entonces que la palabra fisco (fiscus) ha servido para designar al Estado en su función de

¹⁰ Cabanellas-Alcalá. Tomo III, Pág. 389.

recaudar todos los ingresos que son de su competencia, incluyendo además de los ingresos tributarios las otras clases de ingresos ya señalados.

2.3) DERECHO TRIBUTARIO

Una vez definido que el Derecho Fiscal se refiere al conjunto de normas que regulan la obtención de todos los ingresos que percibe el Estado, debe definirse a que se refiere el Derecho Tributario y si este es independiente del Derecho Fiscal.

Como Derecho Tributario se define el conjunto de normas que regulan la actividad del Estado, que por su poder de imperio sobre los particulares, establece y recauda tributos, estableciendo las sanciones correspondientes a los infractores de estas disposiciones.

Este conjunto de normas está formado por los principios consagrados en la Constitución, las leyes del país, los reglamentos, circulares y disposiciones que de acuerdo con el régimen de derecho existente en una época determinada, el Estado puede emitir, para establecer, recaudar, y administrar los tributos que necesita para desarrollar sus actividades, las sanciones, procesos administrativos y jurisdiccionales para los infractores y sus medios de defensa.

Para establecer si realmente se puede hablar de la existencia del Derecho Tributario, hay que referirse a lo que los tratadistas establecen, como las características calificadoras que cualquier rama del Derecho tiene que cumplir, para considerarse como autónoma y diferente, que son:

- a) Un ámbito de la realidad perfectamente establecido;
- b) Un conjunto de normas y relaciones homogéneas;
- c) Principios generales propios;
- d) Autonomía Científica, Didáctica y Legislativa.

A este respecto puede decirse que el Derecho Tributario estudia un ámbito perfectamente establecido como lo es el establecimiento y recaudación de los tributos por parte del Estado, contando con un conjunto de

normas específicas que lo norman, en nuestro medio se puede citar por ejemplo, El Código Tributario, Decreto 6-91 y sus reformas, La Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus reformas, Ley del Impuesto Al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92.

Como puede observarse tiene autonomía legislativa, porque cuenta con leyes específicas para establecer los tributos, requiriendo también de un estudio particularizado sobre esta materia, para el dominio de sus alcances y disposiciones.

Existen instituciones y principios propios del Derecho Tributario que abogan por su autonomía científica, entre ellos el principio de legalidad, nullum tributum sine lege, que significa que todos los tributos deben estar establecidos por una ley, capacidad de pago, hecho generador, base imponible, sujeto pasivo, sujeto activo, y así una gran variedad de principios y conceptos que le son propios.

En cuanto a su autonomía didáctica, el Derecho Tributario cuenta con cátedras impartidas en las diferentes universidades que tratan como tema único el Derecho Tributario, existiendo en la actualidad una gran cantidad de tratadistas que estudian este tema. Es más se reconoce en nuestro medio que hay Abogados y Notarios expertos en impuestos y no digamos a Contadores Públicos y Auditores, que por la naturaleza de sus conocimientos conocen y manejan más este tema, quienes se vuelven consultores en materia tributaria como su principal actividad profesional.

2.4) RELACIONES Y JERARQUÍA DE LAS LEYES QUE FORMAN EL DERECHO TRIBUTARIO

En materia tributaria, lo que normalmente se regula es el hecho generador del impuesto, la base imponible, el monto del impuesto, el plazo y forma de pago, y los requisitos y formalidades que deben cumplirse en la relación mercantil y la relación tributaria.

Como se indicó al principio de este capítulo, los tributos recaen principalmente sobre los actos mercantiles y sobre la riqueza de las personas naturales o jurídicas.

En nuestro país las relaciones y actos mercantiles están regulados por el Código de Comercio y supletoriamente por el Código Civil.

En cuanto al Derecho Tributario se refiere, en Guatemala el ordenamiento es el siguiente:

- 1) Constitución Política de la República de Guatemala; en nuestra constitución están contenidos algunos principios básicos sobre la forma y alcances de la legislación tributaria como lo son:
 - a) Artículo 128, derecho de petición y plazo para resolver los procesos administrativos y la prohibición de exigir el pago previo de impuestos en la interposición de recursos.
 - b) Artículo 73, exención de toda clase de impuestos y arbitrios a los centros educativos privados.
 - c) Artículo 183, inciso r), facultad del presidente para decretar la exoneración de multas y recargos en materia de impuestos.
 - d) Artículo 121, regulación y actuación del tribunal de lo Contencioso Administrativo.
 - e) Artículo 239, Principio de Legalidad, estableciendo que corresponde 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."
 - f) Artículo 243, Principio de Capacidad de Pago, determinando que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, prohibiéndose los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna.
- 2) Tratados Internacionales, entre los que sobresale el Convenio sobre el Régimen Arancelario y

Aduanero Centroamericano, que regula el sistema de aduanas en los países del área centroamericana y el monto de los aranceles por la importación de mercancías.

- 3) El Código Tributario, decreto 6-91, que regula las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado, estableciendo entre otras cosas, los casos que en materia tributaria se requiere la emisión de una ley, los plazos, sujetos pasivos, contribuyentes, responsables, infracciones y sanciones, los procedimientos ante la administración tributaria y potestades de la misma en su acción fiscalizadora y recaudadora.
- 4) La Ley del Organismo Judicial, decreto 2-89, que regula por ejemplo sobre las leyes: el ámbito de aplicación, vigencia, derogatoria, irretroactividad, interpretación, su aplicación en el tiempo y los plazos.
- 5) Las diferentes leyes tributarias que establecen los diferentes impuestos vigentes en la República como lo son el Impuesto sobre la Renta, al Valor Agregado, Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, De Circulación de Vehículos, Único Sobre Inmuebles, De Herencias Legados y Donaciones, etc.
- 6) Las diferentes leyes que contienen una Ley Orgánica que crean una institución estatal, centralizada o descentralizadas, estableciendo que su régimen financiero para su sostenimiento estará basado en un impuesto directo o una contribución por los servicios que presta y los Códigos Municipales.
- 7) Los reglamentos emitidos por el Presidente de la República en acuerdos Gubernativos decretados en Consejo de Ministros, que regulan el cobro administrativo de los impuestos y que normalmente se emiten uno por cada ley tributaria de carácter general.

- 8) Circulares emitidas por los ministerios, direcciones generales y otras dependencias, que establecen por lo general el procedimiento que los empleados deben observar en la recaudación y fiscalización de los impuestos.

El Código Tributario en su artículo 2, como parte del ordenamiento jurídico tributario reconoce únicamente en orden de jerarquía las:

- a) Disposiciones constitucionales,
- b) Las leyes, los tratados y las convenios internacionales;
- c) Los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el organismo Ejecutivo.

Sin embargo, en esta tesis se quiere hacer una división mas amplia y establecer jerarquías entre las distintas leyes (que constitucionalmente tienen el mismo grado de jerarquía) para asentar que debido a su importancia, la generalidad de las situaciones que abarcan y su relativa estabilidad, deben tenerse como diferentes y porque sobre todo, en múltiples ocasiones las disposiciones que contienen se contradicen, haciéndose necesario entonces ir estableciendo doctrina al respecto, para que al momento de interpretar y aplicar las leyes en estos casos, se conozca cual de las disposiciones debe prevalecer.

Por ejemplo, el Código Tributario, regularmente es un cuerpo más técnico que las leyes específicas que establecen tributos; norma la relación jurídico tributaria entre el Estado y los contribuyentes; establece sanciones por las infracciones cometidas en contra de las disposiciones de las leyes tributarias (exceptuándose los impuestos arancelarios y municipales); establece figuras jurídicas utilizadas por las otras leyes; norma los plazos que rigen en las actuaciones, etc.. Debemos entonces considerarlo doctrinariamente como una ley superior a las otras, teniendo de esta forma que éstas deben someterse al Código Tributario, logrando así cumplir con el principio de certeza jurídica.

Igual sucede por ejemplo con la Ley del Organismo Judicial, la que debe ser superior al resto de leyes, porque en ella se establecen los mecanismos de interpretación, vigencia, validez en el tiempo, de todas las leyes emitidas en la República, entonces doctrinariamente debe ser superior a las otras, porque si no, en un momento determinado una ley ordinaria podría cambiar los preceptos mencionados, haciendo difícil la interpretación y cumplimiento de las disposiciones tributarias, perdiéndose la certeza jurídica.

Algunos tratadistas sobre las fuentes de Derecho citan la costumbre, sin embargo en el caso específico del Derecho Tributario por el principio de legalidad establecido en la constitución, ésta no puede formar parte del mismo.

3) PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN

¿Qué principios o normas deben guiar a los gobiernos para imponer la carga impositiva a sus ciudadanos?. Adam Smith, en su libro "Riqueza de las Naciones" (1776) estableció la moda a este respecto y proporcionó un catálogo de principios que de alguna manera han resistido el paso del tiempo.

Antes de hablar de estos principios vale la pena mencionar, que los impuestos al igual que las medidas económicas y sociales pueden ser adecuadas en un país, surtiendo efectos catastróficos para un país diferente; es más las medidas y políticas adoptadas en un país pueden dar resultados diferentes si se aplican en diferentes épocas y circunstancias, debido principalmente a que las mismas afectan al hombre directamente y éste se desarrolla tanto en forma individual como colectiva constantemente, reaccionando de diferente forma ante las mismas circunstancias.

3.1) EQUIDAD

Una de las características que debe llenar un tributo es ser justo. La justicia tributaria no sólo es una

obligación moral sino práctica. Si la comunidad que ha de pagar el tributo tiene la conciencia que éste es equitativo y justo, estará en mejor disposición de pagarlo; cuando una comunidad cree que un tributo es injusto fácilmente comete evasión o elusión del impuesto, incluso la historia demuestra que un sistema tributario injusto en su totalidad puede llevar a la revolución.

Adam Smith en el libro "Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones", al respecto señala, "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal¹¹; fundamentando así, que la igualdad en el pago de los tributos no significa un mismo monto para todos los contribuyentes, sino un monto proporcional a su capacidad de pago.

En la práctica nos encontramos con dos clases de equidad tributaria. Una horizontal y otra vertical. El principio de equidad horizontal se entiende como el principio en que dos personas en las mismas condiciones económicas y personales deben pagar la misma cantidad de impuesto. Por ejemplo, dos asalariados con el mismo sueldo y el mismo número de personas que dependen de su salario deben pagar la misma cantidad de impuesto al consumir una camisa. (Impuesto al consumo).

La equidad vertical propugna que la persona que más recursos económicos posee debe pagar más que otra de menores recursos. Existen dos métodos de lograr este tipo de equidad, el primero es establecer una cuota proporcional a los ingresos, así el que más tiene más paga. El otro método consiste en establecer una tabla o porcentajes que aumenten progresivamente conforme aumenta la base imponible del impuesto.

Cuál de los dos métodos es más equitativo siempre ha generado polémica. Aquí se comparte el criterio que sustenta que los impuestos proporcionales hacen pagar con justicia más al que más tiene, teniendo un carácter de mayor justicia que los impuestos progresivos, que aunque

¹¹ Smith, Adam. Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. F.C.C.. México, 1965. Libro V. Capítulo II.

estipulan que debe pagar más el que más tiene, lo que realmente producen es un desestímulo a la inversión, castigan al empresario eficiente y por las altas tasas que suelen alcanzar estimulan la evasión.

Conseguir la equidad tanto horizontal como vertical en un impuesto es sumamente difícil, aspecto que se manifiesta en la legislación de nuevos tributos, en la protesta de grupos de la sociedad que se oponen férreamente, al sentirse afectados en sus intereses económicos y aducen que la carga tributaria no es justa. Un ejemplo reciente lo tenemos en el Decreto 58-91, Ley del Impuesto Extraordinario y Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia 1,991, que gravó proporcionalmente con el uno por ciento sobre los ingresos o el activo neto el que fuera mayor, sin importar la utilidad establecida para ese periodo. Esto dio como resultado que empresas con alto índice de rentabilidad, pagaran lo mismo que empresas con pérdida durante el ejercicio. Otro caso común, fue el de empresas con un gran volumen de ventas, como las estaciones de servicio (gasolineras) pero con pequeño margen de ganancia bruta, estuvieran obligadas a pagar un impuesto mayor que su propia utilidad neta.

3.2) NEUTRALIDAD

El segundo criterio para juzgar la justicia de un impuesto es la neutralidad, es decir el grado en que el impuesto evita perturbar el funcionamiento del mecanismo de mercado. En una economía de mercado las decisiones de qué comprar y cuánto comprar deben tomarse comparando costos y beneficios. Cualquier impuesto que afecte una actividad económica encarecerá su producto, desestimulando el consumo de éste o desviando recursos innecesarios para comprarlos. Un impuestos general sobre las ventas es preferible por razones de neutralidad, a un impuesto específico sobre un sólo artículo. Con un impuesto general sobre las ventas, al menos todos los artículos resultan encarecidos, por lo que no existe ninguna razón para una reasignación irracional de las compras. La alteración de elecciones provocadas por el proceso de la tributación se conoce con el nombre de exceso de carga de la imposición tributaria.

Sin embargo la violación de la neutralidad puede ser una estrategia del Estado para reducir el consumo de un artículo, por ejemplo, en el caso de productos perjudiciales a la salud, innecesarios para el desarrollo de la sociedad.

3.3) CERTEZA

El tercer principio es el de la Certeza con que las autoridades pueden predecir el rendimiento y efectos de los impuestos. Al respecto Charles Allan¹² dice que el principio de certeza tributaria puede analizarse desde seis puntos de vista:

a) La certeza de la incidencia:

Que es la capacidad que poseen las autoridades tributarias para predecir la incidencia efectiva de los impuestos. Por ejemplo, un impuesto sobre artículos suntuarios importados puede generar mayores recursos para el Estado, pero lo que se pretende con esta carga tributaria no son los mayores ingresos, sino reducir el gasto de divisas en este rubro para contar con mayores divisas en actividades que generen mayor desarrollo para el país. Al medir la incidencia que tiene este impuesto, las autoridades tributarias deben contar con la certeza que se produzca el fenómeno esperado y no que el fenómeno se dé hacia adelante, no afectando los intereses de los vendedores sino afectando los salarios o márgenes de ganancia, haciéndolos subir para mantener el mismo nivel de vida.

b) La certeza de la responsabilidad:

Este principio trata de la facilidad y servidumbre con que puede determinarse la responsabilidad ante el impuesto. Por ejemplo nos dice Charles Allan "Los impuestos sobre las riquezas en que los funcionarios de hacienda han de valorar el patrimonio del contribuyente

¹² Alan M., Charles. La Teoría de la Tributación. Alianza Editorial. España 1974. Pág. 210.

dejan un gran margen a la discreción de tales funcionarios", situaciones que originan elusión, evasión y cohecho.

c) La proporción de la evasión:

Que mide el grado de certeza con que las autoridades tributarias pueden obtener los impuestos de los responsables, asegurando que a mayor grado de incertidumbre mayor grado de evasión. Por ejemplo un impuesto al valor agregado generado por los grandes fabricantes, regularmente lleva mayor certeza tributaria que el generado por los minoristas, que tienden a evadirlo con mayor facilidad no facturando sus ventas o convirtiéndose en parte de la economía informal.

d) La Puntería Fiscal:

Se refiere nos dice Charles Allan "a la certeza con que las autoridades pueden predecir los ingresos que deben ser pagados por los contribuyentes en un año fiscal determinado.¹³ En este sentido, esto dependerá de la capacidad para prever los valores de las variables macroeconómicas y microeconómicas de las cuales dependen el rendimiento de los impuestos. Por ejemplo el cálculo del impuesto por derechos arancelarios depende de la capacidad de prever el valor de las importaciones en un año, estando este valor directamente relacionado con el precio de las divisas necesarias para efectuar las importaciones, la estabilidad política del país, el desarrollo de las exportaciones, la cotización de los principales productos de exportación del país.

Para otros autores la certeza tributaria se resume como manifiesta Luis Delgadillo, "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona. La incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la

¹³ IBID. Pág. 45.

naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso".¹⁴

Para cumplir con este principio es necesario que las diferentes leyes tributarias señalen con precisión el hecho generador del impuesto, su monto, la fecha de pago, las sanciones a las infracciones, el sujeto pasivo, la responsabilidad solidaria, entre otras. Incluso, aparte de estar claramente definidas en las leyes las anteriores figuras, éstas deben divulgarse ampliamente por medios masivos de comunicación social, para que los diferentes contribuyentes estén perfectamente informados de sus obligaciones tributarias y es obligación del Estado organizar eventos técnicos dando a conocer estos aspectos y mantener departamentos de consultas, para atender de una forma profesional y adecuada las diferentes dudas de los contribuyentes o de sus contadores y asesores.

e) Evidencia:

La evidencia representa el grado de conocimiento que tiene el consumidor o el contribuyente sobre el costo de un impuesto en el momento de consumir un servicio o mercancía o de estar afecto al pago por otras circunstancias. De la relación evidente entre el gasto público e impuestos, como una forma de financiarlo, depende que la población se preocupe por conocer el tamaño del gasto público, los fines para los que se utilizan y las alternativas de aumentarlo o disminuirlo.

f) Eficiencia Administrativa:

Este criterio mide la relación entre los ingresos que originan los impuestos y los gastos necesarios para recaudarlos. Rara vez, este porcentaje es elevado para el gobierno, pero adquiere importancia cuando se trata de medir los costos de los contribuyentes o intermedarios, porque estos muchas veces deben hacer fuertes erogaciones en papelería, personal administrativo y de asesoría

¹⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit. Pág. 69-70.

contable para poder cumplir con los diversos requisitos fiscales.

4) EFECTOS DE LA TRIBUTACIÓN

Indudablemente la carga tributaria, la forma de establecerla, la fijación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, tienen un efecto económico sobre los individuos y la sociedad que los soporta. Este es un efecto económico y también social, porque afecta de diferente forma a las distintas clases sociales y provoca también distintas reacciones, que van desde la oposición pacífica y por medios democráticos hasta la violenta y revolucionaria, esta respuesta se conoce como efecto económico de la tributación, que doctrinariamente ha sido estudiada para determinar quién soporta en última instancia en una sociedad la carga tributaria.

Se cree generalmente que un impuesto al consumo es pagado por el consumidor final del producto, sin embargo, ¿Cómo podemos estar seguros que el impuesto está incluido dentro del precio?. En materia de impuestos hay muchas cosas que no se aprecian a simple vista, entre estas la incidencia del impuesto, que más que una cuestión jurídica es económica, siendo imposible que los organismos legislativos puedan intervenir entre la oferta y la demanda. En cuanto a la traslación del impuesto los tratadistas, entre ellos, Seligman, distinguen tres grados o aspectos en el proceso de traslación. En primer lugar distinguen el impacto o incidencia, correspondiendo al primero la carga inicial y al segundo el pago definitivo del impuesto. Añaden, además, la categoría del efecto, que la describen como una consecuencia económica colateral a la incidencia, como un resultado secundario lejano de la imposición, para ser considerado como una parte del gravamen monetario de un impuesto. Así, pues, el impacto de un impuesto lo recibe la persona que hace el pago al gobierno; pero si como resultado del impuesto, la persona que lo paga sube los precios, el consumidor final será el que soporta la incidencia.¹⁵ El impuesto puede ser motivo de una reducción en la cantidad de mercancías en circulación, que a su vez puede originar menos ganancias y

¹⁵ Seligman, E. Traslación e Incidencia de los Impuestos. Nueva York. 4ta. Edición.

por ende menos empleos, siendo estas consecuencias colaterales, representando este fenómeno el efecto de la tributación.

Otros tratadistas, entre los que sobresale Musgrave¹⁶, opinan que la incidencia debe cubrir todos los efectos distributivos de un impuesto; es decir, los cambios en la renta o el ingreso real que motiva el impuesto. Según él esto puede producir efectos en los precios, los ingresos, el bienestar económico, los incentivos y la distribución, reservando el término incidencia para la última de dichas consecuencias.

Para comprender mejor la diferencia entre ambas teorías, veamos un ejemplo, un impuesto alto sobre un producto en particular puede producir que se deje de consumir el mismo, y por lo tanto no tenga ninguna incidencia según la primera teoría, pero indudablemente tiene un efecto sobre la distribución, dándose así la segunda definición, la incidencia.

4.1) TRASLACIÓN DE LOS IMPUESTOS

La traslación se efectúa por medio de un cambio en los precios. Puede estar orientada hacia adelante, y en tal caso, el contribuyente que recibe el impacto añade el importe del impuesto al precio de las mercancías que vende. Así, un impuesto que grave al fabricante, puede trasladársele al mayorista, y éste a su vez al minorista, para ser trasladado por último al consumidor final, todo ello, por medio de un precio más alto para cubrir el impuesto.

La traslación puede ser también de retroceso, la cual consiste en una reducción del precio de la materia prima adquirida por quién la transforma. Un impuesto especial sobre el cuero, por ejemplo, puede causar que la tenería, le pague menos al productor-ganadero, para resarcirse el impuesto que debe soportar y que por las condiciones del mercado no puede trasladar al consumidor.

¹⁶ Musgrave. La Teoría de las Finanzas Públicas. Universidad de Columbia. 3era. Edición. Cap. 10.

La incidencia es un fenómeno que se manifiesta en los precios. Recordemos que los factores que determinan el precio son la oferta y la demanda. Los impuestos suelen gravar a los productores y distribuidores, quienes los trasladan a los compradores, afectando así a la demanda. Cuando se afecta la demanda se afecta también la distribución de los productos, y ésta a su vez puede traducirse en un efecto en la inversión del capital, dándose así la traslación de los impuestos de una rama de la actividad económica a otra. Veamos un ejemplo, la incidencia de un impuesto de importación (arancel) es tan alta en el consumidor final (impacto) que este decide no seguir adquiriendo el producto gravado, bajando así la demanda de ese producto, como consecuencia el empresario puede decidir, no seguir invirtiendo en esa actividad, sino invertir en una actividad agrícola exenta de impuestos, dándose así una traslación del impuesto de una rama económica a otra.

La traslación de los impuestos debe ser estudiada ante los diversos mercados que existen, como lo son de competencia perfecta, monopólicos, oligopólicos, de mercados imperfectos, porque en cada uno de ellos funciona y tiene efectos diferentes.

4.2) EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA

Uno de los problemas mas grandes que afronta la Administración Tributaria es la evasión (en Guatemala y la mayoría de países de América Latina), que consiste en la omisión del pago de impuestos por medios ilícitos por parte del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, manifestándose principalmente en actitudes como no inscribirse como contribuyente, no facturar ventas, declarar gastos falsos, alterar los registros contables con partidas sin respaldo, falsear declaraciones de impuestos, etc.

Otros de los efectos es la elusión, la cual consiste en aprovechar las deficiencias en la estructuración de las normas tributarias para alcanzar el fin económico sin realizar el hecho generador tipificado en la ley, y por lo tanto evitar el pago del impuesto. La elusión tributaria está caracterizada porque para evitar el pago de

impuestos, a una transacción mercantil, civil o jurídica, los que intervienen en la realización de la misma, le dan una forma mercantil o jurídica diferente a la realmente ejecutada, logrando así evadir el hecho generador. Por ejemplo en la venta de un terreno, se realiza como aportación a una sociedad, vendiendo posteriormente las acciones, actos que están exentos del IVA. Evitando así el pago de este impuesto mediante la simulación del verdadero acto en sí.

5) LA RELACION TRIBUTARIA

La relación tributaria es eminentemente jurídica, porque todas las obligaciones y derechos que de ella nacen deben estar basados en ley, principio de *nullem tributum sine lege*, de carácter público porque norma las relaciones entre el Estado y los particulares, en lo referente al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

La relación que establece es de derecho y no de poder, a pesar que los impuestos son decretados por el poder de imperio del Estado, una vez que nacen a la vida jurídica, la relación se convierte en una relación de igualdad, uno como acreedor y otro como deudor, pero ambos sujetos al ordenamiento jurídico, donde tienen derechos y obligaciones. La relación tributaria nace de la obligación tributaria, que a su vez nace del hecho generador del tributo establecido en la ley.

El artículo 14 del Código Tributario establece que "la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales."

Los elementos de la relación tributaria, según los tratadistas, regularmente están definidos como los

sujetos, el hecho generador y el objeto, sin embargo en esta tesis se incluye como parte de los elementos otros conceptos que están presentes en todas las leyes tributarias que se emiten.

5.1) ELEMENTOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Como se mencionó anteriormente, para que nazca la relación tributaria y sobre todo la obligación tributaria, deben darse ciertos actos, y una vez cumplidos estos, deben existir otros elementos en el proceso de nacimiento, transmisión, modificación y extinción de la mismas.

Estos elementos son:

- a) Los sujetos;
- b) El hecho generador;
- c) Base Imponible;
- d) Tasa del Impuesto;
- e) Deberes Sustantivos y Formales;
- f) Extinción;

5.1.1) SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Los sujetos de la relación tributaria son dos, el sujeto activo y el sujeto pasivo. El sujeto activo necesariamente debe ser el Estado o sus entidades centralizadas, descentralizadas, autónomas o semiautónomas y las municipalidades. El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en este campo, esta potestad no es discrecional, sino una obligación de carácter irrenunciable, dando como resultado que además de la potestad para exigir el tributo tiene la obligación de hacerlo, incurriendo en responsabilidades penales el funcionario, que sin estar legalmente autorizado, no cobre un tributo determinado cuando le corresponda hacerlo.

El sujeto pasivo es la persona individual o jurídica, que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido

en la norma. En virtud del efecto de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente al que efectúe realmente el pago de los impuestos, además nuestra legislación crea diferentes sujetos pasivos, como lo son:

- A) El contribuyente, es el obligado por deuda propia, sean personas naturales o jurídicas que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. El contribuyente es el obligado a pagar el impuesto, a veces directamente al Estado y otras veces a los agentes de retención o de percepción.
- B) Responsables, es la persona obligada por cuenta ajena, que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste. Son responsables de acuerdo al actual Código Tributario las siguientes personas:

Situaciones -----	Responsables -----
Sociedades	Representante Legal
Sociedades de Hecho	Los Socios
Sociedades Irregulares	Los Socios
Fideicomisos	El Fiduciario
Contratos de Participación	El Gestor.
Copropiedad	Los Copropietarios
Sucesiones indivisas, herencias, bienes de menores, o incapaces.	El albacea, administrador, los padres o representantes de estos.
Quiébras e intervenciones Judiciales	Los Síndicos, interventores y Administradores.

También señala como responsables con respecto a los anteriores propietarios a los donatarios y los legatarios, los adquirientes de bienes, derechos o patrimonios, empresas individuales o jurídicas, adquisición por fusión, transformación o absorción.

C) Responsables por Representación, los que administran bienes o dispongan de bienes, sin que afecte su propio patrimonio, salvo en caso de dolo, tales como:

- ⇒ Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.
- ⇒ Los representantes legales de las personas jurídicas.
- ⇒ Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
- ⇒ Los síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores.

D) Agentes de retención o de percepción, son las personas que intervienen en actos, contratos u operaciones, y que por ley, deben retener o percibir el tributo correspondiente, convirtiéndose por esta responsabilidad en sujetos pasivos.

E) Los sujetos de retención, son las personas naturales o jurídicas que al pagar o acreditar a los contribuyentes sumas gravadas, deben retener de éstas, una parte como pago a cuenta del tributo a cargo del contribuyente.

F) Agentes de percepción son las personas naturales o jurídicas, que por ley deben percibir o cobrar el impuesto por cuenta del Estado a los contribuyentes al realizar un acto, contrato u operación afecta y enterar el tributo recaudado en un plazo fijado a la Administración Tributaria.

5.1.2) EL HECHO GENERADOR

Para que nazca la obligación tributaria es necesario que primero se realice el hecho o acto que la ley señala como la actividad de dar, hacer o no hacer que da lugar a la obligación tributaria y que permite que surja el hecho imponible.

El hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que la ley establece, que al ser realizado por un sujeto genera la obligación tributaria. Es preciso indicar que algunos tratadistas identifican como lo mismo

el hecho generador y el hecho imponible, pero un sencillo ejemplo pueda ilustrar la diferencia, la obtención de rentas gravadas por el impuesto sobre la renta es el hecho generador y la determinación de la base imponible, después de restarle los costos y gastos deducibles es el hecho imponible; dándose en este caso una separación entre hecho generador y hecho imponible. En otros casos la diferencia es más difícil de visualizar pero siempre existe, examinemos la realización de una venta de un artículo determinado, la actividad de la transmisión del artículo es el hecho generador y el hecho imponible puede estar sujeto por ejemplo a que reúna el vendedor ciertas características, como lo son monto de sus ventas mensuales, monto del capital, etc., dependiendo de las mismas, se da el hecho imponible y nace la obligación tributaria.

El actual Código Tributario (Decreto 6-91) en su artículo 31 define "hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria". De esta forma nuestro Código Tributario usa erróneamente como sinónimos los dos términos, posiblemente para facilitar la interpretación de las demás leyes tributarias por parte de los usuarios neófitos en este tema.

5.1.3) BASE IMPONIBLE

La base imponible no es más que la determinación cuantitativa en dinero sobre la cual debe aplicarse la tasa del impuesto. La forma de calcular la base imponible siempre está establecida en las diferentes leyes fiscales, por ejemplo en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto 27-92) dispone "La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales...". La base imponible puede ser determinada sobre base cierta o sobre base presunta. Es sobre base cierta cuando el sujeto pasivo o la propia administración tributaria determinan con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador y el monto económico de la transacción la base imponible.

La determinación sobre base estimada existe cuando la administración tributaria, con base en los elementos y presunciones que la propia ley estable determina la base imponible.

Al respecto nuestro Código Tributario señala que si el contribuyente o responsable no cumple "...con la presentación de las declaraciones o no presenta la información requerida, la Administración efectuara de oficio la determinación de la obligación, tomando como base los libros, registros y, documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros...". Esta sería determinación sobre base cierta (art. 108).

En el artículo 109 establece que "en los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la Administración Tributaria determinará la obligación sobre la base presunta.

Para tal objeto podrá tomar como indicios los promedios de períodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad.

Asimismo, podrá utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos, costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que correspondan a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable moroso en las declaraciones o informaciones."

5.1.4) TASA DEL IMPUESTO

La tasa del impuesto es el porcentaje que el contribuyente debe aplicar sobre la base imponible para calcular el importe a pagar ó la cantidad fija establecida cuando se origina el hecho generador.

En ambos casos, la tasa o la cantidad fija a pagar, debe estar establecida en la ley.

La tasa del impuesto o tarifa puede ser un importe ó porcentaje fijo, aplicado sobre todo en los impuestos indirectos y que no respetan al principio de capacidad de pago del sujeto pasivo, ó bien puede ser una escala de importes fijos o porcentajes que aumenten conforme aumenta la base imponible del tributo, utilizado sobre todo en los impuestos directos.

5.1.5) DEBERES SUSTANTIVOS Y FORMALES

Todas las leyes fiscales, regulan dos clases de obligaciones, las sustantivas y las de carácter formal. Son obligaciones sustantivas el pago de los impuestos, la retención ó la percepción de los mismos, comprendiendo la obligación sustancial el pago por el contribuyente o responsable del tributo establecido. Las obligaciones formales son todas aquellas que el contribuyente o responsable debe cumplir en materia de libros, registros, declaraciones, autorizaciones, que no implican el pago del impuesto, pero que permiten su recaudación, control, fiscalización y sanción.

La violación a las obligaciones sustantivas de las leyes tributarias, están sujetas al pago de multas e intereses, y algunas veces constituyen delito. El actual Código Tributario define como infracciones a las obligaciones sustantivas la defraudación, la mora, la retención de tributos y la omisión del pago de tributos. La violación a los deberes formales están sujetas a la imposición de multas, que necesariamente deben estar establecidas por una ley, encontrándose actualmente regulados en su mayor parte en el Título III del Código Tributario, Decreto 6-91.

5.1.6) EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Las obligaciones tributarias, tanto las sustantivas como las formales, primero nacen cuando sucede el hecho generador, se perfeccionan con la determinación de la base imponible, y como todos los fenómenos jurídicos se extinguen.

El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta establecida, culmina su existencia, en las obligaciones sustantivas regularmente con el pago y en los deberes formales con su cumplimiento.

Por ser la extinción de la obligación el aspecto más importante de la relación tributaria estudiaremos más a fondo este aspecto. La extinción tributaria puede darse por el pago, la compensación, confusión, la prescripción y la condonación.

El pago de la deuda tributaria es el medio más común de extinguir la obligación tributaria, el cual puede ser en numerario o en especie. El pago puede darse como el reconocimiento de la obligación causada ó definitivo, en garantía, bajo protesto, como anticipo, extemporáneo, totales y parciales. Dentro de estos vale la pena explicar que el pago en garantía se realiza cuando de momento no se puede determinar con exactitud el monto del impuesto y se paga una cantidad determinada para cubrir su estimación. Un ejemplo de esta operación la encontramos en el retiro de las aduanas de los fertilizantes a granel, donde primero se paga una cantidad por derechos aduanales estimados, importe que se deja en garantía y que regularmente es superior a lo real, realizándose después de desembarcar todo el producto y de cuantificar las toneladas métricas, la póliza definitiva, cobrándose el impuesto de la garantía antes pagada, devolviendo al contribuyente el exceso.

El pago bajo protesta tiene la característica especial que el contribuyente no acepta su conformidad con el impuesto causado, sino para evitar el pago de intereses y multas, determinándose posteriormente si procedía o no el pago al haber agotado los medios de defensa. El Código Tributario (Decreto 6-91) establece al respecto en el artículo 38 que el pago puede ser consignado judicialmente, en el caso de haber "negativa a recibir el pago o subordinación de éste al pago de otro tributo o sanción pecuniaria, o al cumplimiento de una obligación accesoria; o adicional, no ordenado en una norma tributaria y en la subordinación del pago al cumplimiento de exigencias administrativas sin fundamento en una norma tributaria."

La compensación como se sabe, es un medio por el cual dos sujetos que recíprocamente reúnen calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior. El principio básico que regula este procedimiento es el fin práctico de liquidar dos adeudos que directamente se neutralizan. El artículo 43 del Código Tributario señala, podrán compensarse "... de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor."

La confusión se realiza cuando en un mismo ente se reúne la calidad de sujeto activo y pasivo de la relación tributaria, entendiéndose entonces que la confusión como medio de extinción de la obligación tributaria solo es aplicable al Estado, sus entidades centralizadas y descentralizadas, autónomas o semiautónomas y las municipalidades.

La prescripción por su parte es la pérdida de las facultades del contribuyente, del responsable, y de la administración tributaria para exigirse el reembolso de pagos en exceso o el cobro de impuestos, multas e intereses y el cumplimiento de las restantes obligaciones formales. El tiempo establecido en el Código Tributario en su artículo 47 para que ocurra la prescripción es de cuatro años y de ocho cuando el contribuyente o responsable no se haya inscrito ante la Administración Tributaria, según el artículo 48. La prescripción podrá solicitarse como acción o como excepción y la misma extingue las obligaciones accesorias.

Otra de las formas de extinción de la obligación tributaria es la condonación, la cual consiste en el perdón de la deuda por parte del sujeto activo en virtud de su poder de imperio. La condonación debe ser en forma general, por un período específico de tiempo, y puede ser total o parcial. Según el artículo 46 del Código

Tributario define que la condonación de los tributos solo puede ser establecida por ley y que las multas y los recargos pueden ser condonados por el Presidente de la República.

CAPITULO II

LA EMPRESA MERCANTIL

2) LA EMPRESA MERCANTIL

2.1 DEFINICIÓN DE EMPRESA

La empresa es un término que se aplica a diversas realidades socioeconómicas, es estudiada por varias ramas del conocimiento (Economía, Derecho, Sociología, etc.), de ahí surge la diferenciación de su concepto según el marco de referencia que se adopte, pero lo fundamental consiste en su clasificación, según sus fines y según su importancia.

Desde el punto de vista de la Administración la empresa se considera como un conjunto integrado por los siguientes elementos: Personas, bienes materiales y sistemas.

El elemento humano consiste en la parte dinámica de la empresa y desde luego, el de máxima dignidad; los bienes materiales son las instalaciones, maquinaria, materias primas, productos terminados y el numerario que se utiliza como dinero en efectivo, así como valores y obligaciones; los sistemas constituyen las relaciones estables que deben de coordinarse para la realización de las diferentes, operaciones y actividades, puede decirse que este último elemento constituye los bienes inmateriales de la empresa.

Desde el punto de vista sistemático, la empresa consiste en un conjunto de elementos intimamente relacionados, que persiguen optimizar los objetivos que fijan los planes y programas que orientan su funcionamiento.

Desde el punto de vista económico se define a la empresa como la unidad de producción de bienes y servicios para satisfacer un mercado.

El Lic. Agustín Reyes Ponce¹, considera que los fines de la empresa son tres básicamente: 1) Un fin objetivo, 2) Un fin subjetivo fijado por el empresario y 3) Un fin que se identifica con los objetivos básicos de la empresa, que consisten en objetivos sociales, económicos y de servicios.

La empresa objetivamente considerada persigue dos fines a) fines de corto plazo y b) fines de mediano plazo. Los primeros consisten en la producción de bienes y servicios para un mercado específico. Los segundos consisten en sí en la producción de bienes y servicios para la satisfacción de las necesidades de la población, los cuales estarán a cargo del Estado o de la iniciativa privada.

La empresa privada por su parte, busca el beneficio económico, mientras que la empresa estatal busca el beneficio social, es decir, que ambas empresas persiguen la utilidad o ser útiles en la satisfacción de las necesidades de un conglomerado.

La empresa considerada desde el punto de vista de las finalidades subjetivas del empresario, tomando a éste como un ente productor en el campo de la iniciativa privada, persigue naturalmente el lucro como objetivo principal y relega a un segundo plano los objetivos sociales y de servicio. Tomando al Estado como empresario, el lucro viene a constituir un objetivo secundario, al estar la operación empresarial principalmente dirigida a la satisfacción de un beneficio social.

Por su parte, los objetivos sociales, económicos y de servicio, constituyen la orientación hacia la cual se pretende llevar a la empresa, buscando un equilibrio que satisfaga los intereses de sus propietarios, trabajadores, el mercado y la comunidad. Debe satisfacer los intereses de sus propietarios, el lucro si es de carácter privado ó el beneficio social si se trata del Estado, de lo contrario tiende a desaparecer; el de los trabajadores porque sin ellos no puede funcionar o desarrollarse, el de mercado para que sus bienes y servicios sean demandados y consumidos; y el de la comunidad para ser aceptada y

¹ Lic. Reyes Ponce, Agustín. Administración de Empresas, Teoría y Práctica. Primera Parte. Editorial Limusa. México. Trigésima Reimpresión, 1,983. Pág.

respetada como una empresa útil y necesaria ó por lo menos que no sea perjudicial para la salud y seguridad de los habitantes.

Resumiendo podemos decir que los objetivos de la empresa son tres:

- a) De servicio,
- b) Social y
- c) Económico,

Dentro de los mismos se puede clasificar todos los objetivos empresariales. En conclusión, se puede decir que la empresa es una unidad productiva de bienes y servicios, integrada por elementos humanos, materiales y sistemas, que forman un ente incorpóreo, constituida bajo una figura jurídica, que valiéndose de la administración logra sus objetivos económicos, sociales y de servicio.

2.2 LA EMPRESA MERCANTIL

Como el objetivo de esta tesis es el estudio de la empresa como una entidad que desarrolla actividades sujetas al pago de impuestos y al cumplimiento de una serie de requisitos legales y fiscales, se orienta el estudio de la empresa en su actividad mercantil. Esto no quiere decir que las empresas no mercantiles no paguen impuestos, veamos por ejemplo, una asociación profesional (que es en forma general una empresa), esta sujeta al pago de varios impuestos como lo puede ser el Impuesto del Timbre y Papel Sellado, cuando celebra contratos con terceros sujetos a las disposiciones legales que se relacionan con este impuesto.

Para este fin, se toma en consideración la definición de Cabanellas-Alcalá donde nos dicen que "empresa es la organización de personal, capital y trabajo, con una finalidad lucrativa; ya sea de carácter privado, en la que persigue la obtención de un lucro para los socios o accionistas; o de carácter oficial, en que se propone realizar un servicio público o cumplir otra finalidad beneficiosa para el interés general".²

² Cabanellas-Alcalá. Diccionario Derecho Usual. Tomo III. Editorial Heliasta S.R.L. 14a. Edición. Buenos Aires Argentina. Pág. 78.

Como empresa mercantil Cabanellas-Alcalá la define "... como la organización lucrativa de personal (empresario o dirección, socios industriales o trabajadores), capital (dinero, propiedades, máquinas, herramientas, mobiliario) y trabajo (actividad organizadora, directiva, investigadora, publicitaria, técnica y de ejecución material), con unidad de nombre, permanencia en la actividad y finalidad definida".³

Por otro lado, también se toma en consideración lo preceptuado por el Código de Comercio de Guatemala⁴ que en el Artículo 655, establece que "... empresa mercantil es el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios."

2.3 FORMAS DE ORGANIZACIÓN DE LA EMPRESA MERCANTIL

La empresa mercantil puede ser constituida bajo diferentes tipos de propiedad como lo son: De forma individual, copropiedad, comunidad de bienes, sociedades reconocidas por el código de comercio, y otras menos formales, por lo tanto no estudiadas en este trabajo.

Respecto a las personas jurídicas mercantiles no es posible atenerse a la realización efectiva de actos de comercio, sino al fin propio de las personas jurídicas. Son por lo tanto, personas jurídicas mercantiles las que tienen por objeto el ejecutar actos de comercio o un sólo acto de comercio.

No pueden ser tales por propia definición, las personas jurídicas públicas, como el Estado, las Municipalidades, etc. Estas personas pueden efectuar actos aislados de comercio y tales relaciones quedan sujetas a la Ley Mercantil, pero no pueden ser comerciantes. Estas instituciones persiguen un fin superior, con respecto al

³ IBID. PAG. 84

⁴ República de Guatemala, Código de Comercio. Decreto No. 2-70. Año 1970.

cual la ejecución de actos de comercio es meramente incidental.

Son comerciantes en cambio, las sociedades mercantiles, ya que son personas que tienen como objeto realizar uno o varios actos de comercio. A este respecto, el Código de Comercio de Guatemala⁵ establece en el Artículo 2o. que "Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera de las actividades que se refieren a lo siguiente:

- 1) La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios;
- 2) La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios;
- 3) La banca seguros y fianzas; y
- 4) Las auxiliares de las anteriores."

En el Artículo 3o. define como "Comerciantes Sociales a las sociedades organizadas bajo forma mercantil, las cuales tienen la calidad de comerciantes, cualquiera que sea su objeto."

Por otro lado, el Código de Comercio de Guatemala establece en el Artículo 10 que son "Sociedades Mercantiles las organizadas bajo forma mercantil, exclusivamente las siguientes:

- 1) La sociedad colectiva;
- 2) La sociedad en comandita simple;
- 3) La sociedad de responsabilidad limitada;
- 4) La sociedad anónima y
- 5) La sociedad en comandita por acciones."

En lo referente a la obtención de la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles, se establece en el Artículo 14 lo siguiente: "La sociedad mercantil constituida de acuerdo a las disposiciones del Código de Comercio de Guatemala e inscrita en el Registro Mercantil,

⁵ República de Guatemala, Código de Comercio. Decreto No.2-70. Año 1970.

tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios individualmente considerados.

Para la constitución de sociedades, la persona o personas que comparezcan como socios fundadores, deberán hacerlo por sí o en representación de otro, dabiendo en este caso, acreditar tal calidad en la forma legal. Queda prohibida la comparecencia como gestor de negocios."

Por otro lado, se establece en el Artículo 26 lo siguiente: "Derecho a la razón social. La inscripción de una sociedad en el Registro Mercantil, le otorga el derecho al uso exclusivo de la razón social o de su denominación, la que deberá ser claramente distinguible de cualquier otra y no podrá ser adoptada por sociedad del mismo o semejante objeto, mientras subsista inscrita la primera." En cuanto al plazo, el Código de Comercio establece en el artículo 24, que "El plazo de las sociedades principia desde la fecha de su inscripción en el Registro Mercantil; y finaliza cuando lo establezca su escritura de constitución, pero también pueden constituirse por un plazo indefinido."

En cuanto a la legislación aplicable a las empresas mercantiles el Código de Comercio establece en el Artículo 15 lo siguiente: "Las sociedades mercantiles se regirán por las estipulaciones de la escritura social y por las disposiciones del presente Código. Contra el contenido de la escritura social, es prohibido a los socios hacer pacto reservado u oponer prueba alguna."

Para fines impositivos, además de las sociedades formales antes señaladas y de la empresa individual, regularmente la administración tributaria a través de diferentes leyes reconoce la sociedad civil, la copropiedad, negocios en participación y la comunidad de bienes.

En resumen, todas las disposiciones generales relacionadas con las formas de organización de las sociedades mercantiles se encuentran contenidas en el Libro I del Código de Comercio de Guatemala, Título I, Capítulos del I al XII. Sin embargo, para fines del presente estudio se mencionarán en forma breve algunas de las características principales de las sociedades mercantiles anteriormente señaladas.

a) Sociedad Colectiva

Es la que existe bajo una razón social y en la cual todos los socios responden de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales. La estipulación de la escritura social que exima a los socios de la responsabilidad ilimitada y solidaria no producirá efecto alguno con relación a terceros; sin embargo, los socios pueden convenir entre sí que la responsabilidad de alguno o algunos de ellos se limite a una porción o cuota determinada.

La razón social se forma con el nombre y apellido de uno de los socios o con los apellidos de dos o más de ellos con el agregado obligatorio de la leyenda: "y Compañía Sociedad Colectiva, leyenda que puede abreviarse "y Cía. S.C."

b) Sociedad en Comandita Simple

Es la compuesta por uno o varios socios comanditados que responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales; y por uno o varios socios comanditarios que tienen responsabilidad limitada al monto de su aportación. Las aportaciones no pueden ser representadas por títulos o acciones.

La razón social se forma con el nombre de uno de los socios comanditados o con los apellidos de dos o más de ellos si fueren varios y con el agregado obligatorio de la leyenda: y Compañía, Sociedad Comandita, la que podrá abreviarse: y Cía. S. en C. El capital de la sociedad debe ser aportado íntegramente al constituirse, por uno o más socios comanditarios o por éstos y por socios comanditados.

Los socios comanditados tendrán con exclusividad la administración de la sociedad y la representación legal de la misma, salvo que la escritura social permita que la administración la tengan extraños. Los socios comanditarios tienen prohibido cualquier acto de administración de la sociedad, aun en calidad de apoderados de los socios comanditados o de la sociedad.

c) Sociedad de Responsabilidad Limitada

Es la compuesta por varios socios que sólo están obligados al pago de sus aportaciones. Por las obligaciones sociales responde únicamente el patrimonio de la sociedad y, en su caso, la suma que además de las aportaciones convenga la escritura social. El capital estará dividido en aportaciones que no podrán incorporarse a títulos de ninguna naturaleza, ni denominarse acciones.

El número de los socios no podrán exceder de veinte. La sociedad girará bajo una denominación o bajo una razón social. La denominación social se formará libremente, pero siempre hará referencia a la actividad social principal. La razón social se formará con el nombre completo de uno de los socios o con el apellido de dos o más de ellos. En ambos casos es obligatorio agregar la palabra Limitada o la leyenda: y Compañía Limitada, las que podrán abreviarse: Ltda. o Cía. Ltda., respectivamente.

Si se omiten esas palabras o leyendas, los socios responderán de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales. No podrá otorgarse la escritura constitutiva de la sociedad, mientras no conste de manera fehaciente que el capital ha sido íntegro y efectivamente pagado.

d) Sociedad Anónima

Es la sociedad que tiene el capital dividido y representado por acciones. La responsabilidad de cada accionista está limitada al pago de las acciones que hubiere suscrito. La sociedad anónima se identifica con una denominación, la que podrá formarse libremente; con el agregado obligatorio de la leyenda: Sociedad Anónima, que podrá abreviarse S. A. La denominación social podrá contener el nombre de un socio fundador o los apellidos de dos o más de ellos, pero en este caso, deberá igualmente incluirse la designación del objeto principal de la sociedad.

El capital autorizado de una sociedad anónima es la suma máxima que la sociedad puede emitir en acciones, sin necesidad de formalizar un aumento de capital. El capital autorizado podrá estar total o parcialmente

suscrito al constituirse la sociedad y debe expresarse en la escritura constitutiva. El capital pagado al inicio debe ser por lo menos de cinco mil quetzales (Q5,000.00).

En el momento de suscribir acciones es indispensable pagar lo menos el veinticinco por ciento (25%) de su valor nominal.

e) Sociedad en Comandita por Acciones

Es aquella en la cual uno o varios socios comanditados responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria por las obligaciones sociales y uno o varios socios comanditarios tienen la responsabilidad limitada al monto de las acciones que han suscrito, en la misma forma que los accionistas de una sociedad anónima. Las aportaciones deben estar representadas por acciones.

La razón social se forma con el nombre de uno de los socios comanditados o con los apellidos de dos o más de ellos, si fueren varios, y con el agregado obligatorio de la leyenda: y Compañía Sociedad en Comandita por Acciones, la cual podrá abreviarse: y Cía., S.C.A.

2.4 CLASIFICACIONES DE LA EMPRESA

Tomando en consideración lo descrito en los puntos anteriores, se ahondará en el concepto de empresa mercantil, no importando que su forma de organización sea individual o jurídica, representando a un ente abstracto diferente a sus propietarios, formada por las personas que en ella trabajan (no hay empresas sin personal), por los bienes o capital que posee y por las actividades que realiza. Son de estas características sine qua non, de donde podemos clasificar a las empresas:

1) Por sus propietarios:

- a) Individuales, en donde una sola persona natural es la propietaria, el beneficio obtenido es exclusivo para él, teniendo la dirección absoluta de la misma. Sus principales desventajas es la reducción financiera a que se

puede ver sometida, siendo también su expansión más difícil.

- b) Colectivas, donde la empresa se manifiesta como la reunión de personas o capitales, por lo común organizada como sociedad mercantil, con múltiples posibilidades de obtención de financiamiento y expansión, con Juntas Directivas como órgano de toma de decisiones y diferentes niveles de administración.

2) Por su actividad Económica que Desarrollan:

- a) Agrícolas o Extractivas, dedicadas a la agricultura, ganadería, silvicultura, piscicultura, minería, etc., es decir, todas aquellas que ejercen su actividad próxima a las bases de los recursos naturales.
- b) Industriales o Transformativas, son todas aquellas que se dedican a la transformación de las materias primas que se obtienen de las empresas agrícolas o extractivas en productos terminados o bien en productos intermedios, que sirven de materia prima a otro tipo de empresas industriales, en donde el objetivo primordial es la producción de mercancías para su posterior venta.
- c) Comerciales, donde la intermediación entre productores y consumidores, identifica la actividad que realiza.
- d) De Servicios, distinguiéndose por que prestan a otra empresa o al consumidor un servicio físico, de transporte, turismo, publicidad, seguros, bancos, asesoría financiera, jurídica técnica, etc., es decir, actividades cuyo producto no tiene una expresión material.

3) Por su magnitud:

En pequeñas, medianas y grandes empresas. Para realizar esta clasificación se toma en consideración algunos factores importantes tales como, el número de empleados, la cantidad

de bienes y servicios que producen, el capital y las formas de organización. Aunque algunos autores opinan que esta clasificación está influenciada por una serie de criterios subjetivos, que se asocian con la fijación de parámetros de tipo relativo dentro de las diversas economías de mercado. Por ejemplo, una empresa puede ser grande, mediana o pequeña en un país o región, del mismo modo que una empresa pequeña en un país puede ser grande en otro país o región. Así mismo, una empresa puede ser pequeña en cuanto al número de empleados que ocupa, pero en relación al monto de su capital puede ser que sea grande y viceversa.

También, existen otros criterios que se asocian a los principios de la mercadotecnia, que miden a la empresa por la magnitud de los mercados que abastecen; criterios de producción que consideran una variada gama de productos y servicios; criterios de tipo financieros que se fijan en razón de los niveles de inversión; y otros que se derivan de la combinación de los anteriores.

Como se puede apreciar, ésta es una clasificación que se encuentra influenciada por una serie de criterios sumamente subjetivos, pues las características que sirven de base para diferenciar a las empresas en cuanto a su tamaño son bastante relativas.

CAPITULO III

REQUISITOS Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LA APERTURA DE UNA EMPRESA MERCANTIL

1) INTRODUCCIÓN

Como se mencionó en el capítulo anterior, existen diversas formas de organizar una empresa, sea comercial, de servicios o industrial, entre las que sobresalen las empresas individuales ó personas naturales y las sociedades mercantiles o personas jurídicas, agrupando dentro de estas últimas, además de las cinco reconocidas en el Código de Comercio a las formadas como copropiedades, negocios en participación y bienes indivisos. En este trabajo de tesis básicamente vamos a estudiar las empresas organizadas en forma individual y las organizadas como personas jurídicas formalmente reconocidas, que son en nuestro medio la mayoría.

Para que una empresa mercantil individual o jurídica esté legalmente constituida y pueda realizar sus operaciones, emitir facturas o tickets y cumplir con sus obligaciones fiscales, previamente debe inscribirse en determinados registros, obtener las autorizaciones correspondientes y cumplir con ciertos requisitos de carácter administrativo. Para estudiar este conjunto de requisitos y obligaciones se analizarán divididos según la dependencia estatal ante la cual hay que cumplirlos o realizar las gestiones, iniciando con los requisitos generales de constitución.

2) REQUISITOS LEGALES DE CONSTITUCIÓN

El primer paso para formar legalmente una empresa mercantil es constituirla como tal, y como ya se dijo puede ser en forma individual o de sociedad. Si la empresa se va a constituir en

forma individual solo es necesario inscribirla ante el Registro Mercantil para que nazca a la vida jurídica, estudiando este requisito más adelante; sin embargo si se constituye como sociedad el proceso se vuelve formalista y empieza con la escritura social de constitución, a este respecto el Código de Comercio en su artículo 16 establece "La constitución de la sociedad y todas sus modificaciones, incluyendo prórrogas, aumento o reducción de capital, cambio o razón social o denominación, fusión, disolución o cualesquiera otras reformas o ampliaciones, se harán constar en escritura pública", agregando en el artículo 17 "El testimonio de las escritura constitutiva, el de ampliación y sus modificaciones, deberá presentarse al Registro Mercantil, dentro del mes siguiente a la fecha de la escritura".

Según el artículo 1,730 del Código Civil, decreto ley No. 106 la escritura social de constitución debe contener:

- A) Clase, objeto y giro normal de la sociedad;
- B) Razón social;
- C) Nombre de la sociedad;
- D) Domicilio de la sociedad;
- E) Duración de la sociedad;
- F) Capital y la parte que aporta cada socio, el número, valores y clases de las acciones en que se divide, las preferencias en el pago de dividendos y amortizaciones de las distintas series de acciones, si las hubiere; las primas que se estipularen en caso de redención y la forma y plazo en que los socios deben consignar su importe en la caja social.
- G) Según la naturaleza de la sociedad, designación de la persona o personas que la administrarán y sus facultades; la forma de nombrarlos y las atribuciones que correspondan a la Junta General de Accionistas, y la fecha de su reunión;
- H) Parte de utilidades o pérdidas que se asigne a cada socio, fecha y forma de su distribución;

- I) Casos en que procederá la disolución de la sociedad antes de su vencimiento; y las bases que deberán observarse para la liquidación y división del haber social;
- J) Las épocas fijas en que se presentará la memoria, inventario, balance general de las operaciones sociales y proyecto de distribución de utilidades;
- K) Como se formará la mayoría en los casos en que los socios tengan derecho a votar;
- L) Cantidad que puede tomar periódicamente cada socio para sus gastos personales, según la naturaleza;
- M) Modo de resolver las diferencias que surjan entre los socios;
- N) La forma de administración de la sociedad, y los demás pactos que acuerden los socios;
- Ñ) Los nombres generales y domicilios de los socios fundadores;

La escritura social de constitución, así como todas sus modificaciones, al ser escritura pública, debe ser redactada ante Notario, en papel sellado especial para protocolo, y su testimonio debe registrarse dentro del plazo de un mes en el Registro Mercantil.

3) REQUISITOS LEGALES DE INSCRIPCIÓN ANTE EL REGISTRO MERCANTIL GENERAL DE LA REPÚBLICA

Como se mencionó anteriormente, fundamentalmente las empresas se pueden organizar como empresas individuales o sociedades mercantiles, dependiendo de esta circunstancia la gestión administrativa que debe cumplirse ante el registro mercantil.

Empecemos analizando los diferentes requisitos que debe llenar una empresa individual para inscribirse, siendo el primero, según el artículo 333 del Código de Comercio, decreto 2-70 y sus modificaciones, que si el comerciante posee un capital de dos mil o más quetzales, tanto él como comerciante individual y su empresa mercantil deben inscribirse ante el Registro

Mercantil dentro del plazo de un mes de constituida la empresa, haciéndose primero la inscripción como comerciante mediante declaración jurada con firma autenticada la cual debe comprender:

- A) Nombres y apellidos completos, edad, estado civil, nacionalidad, domicilio y dirección.
- B) Actividad a que se dedique.
- C) Régimen económico de su matrimonio o unión de hecho.
- D) Nombre de su empresa y sus establecimientos y sus direcciones.
- E) Fecha en que haya dado inicio su actividad mercantil.

Al mismo tiempo de la inscripción como comerciante puede solicitar la inscripción de la empresa mercantil, siempre en declaración jurada con firma autenticada, la cual deberá comprender:

- A) Nombre de la empresa o establecimiento.
- B) Nombre del propietario y número de su registro como comerciante.
- C) Dirección de la empresa o establecimiento.
- D) Objeto.
- E) Nombre de los administradores o factores.

Este requisito se cumple por medio del formulario 001, que debe llevar adherido un timbre fiscal de cinco quetzales, al que puede consultar como el anexo 1, adjunto al cual debe presentarse la certificación de capital en giro o balance general de apertura, certificado por perito contador o contador público, ver anexo 2.

Antes de ingresar el expediente debe cancelarse por medio de un DRI-1, el impuesto correspondiente a la inscripción de comerciante individual y empresa mercantil de acuerdo a la siguiente tabla, según el Arancel del Registro Mercantil, Acuerdo Gubernativo 207-93:

- A) Por la inscripción de la creación, traspaso, ampliación o modificación del objeto o cualquier otra modificación de empresas o establecimientos mercantiles cien quetzales (Q 100.00) como base, más un quetzal (Q 1.00) por cada millar o fracción, por modificación al capital.
- B) Por la inscripción de comerciantes individuales, auxiliares de comercio, mandatarios, comisionistas, martilleros jurados, corredores, fianzas, por anotaciones de demandas, embargos, cambio de dirección. capitulaciones matrimoniales, reposiciones de patentes y cualquiera otras inscripciones, cincuenta quetzales (Q 50.00).

Puede consultarse el anexo 3, donde se muestra la forma correcta de llenar el formulario de Pago DRI-1.

Si la empresa mercantil se constituye bajo la forma de sociedad de las reconocidas por el Código de Comercio, entonces el procedimiento de inscripción es el siguiente:

- A) Se realiza la inscripción de la sociedad ante el registro mercantil por medio de una solicitud que por lo menos debe contener:
- 1) Forma de Organización.
 - 2) Denominación o razón social y nombre comercial si lo hubiere.
 - 3) Domicilio y el de sus sucursales.
 - 4) Objeto.
 - 5) Plazo de duración.
 - 6) Capital social.
 - 7) Notario autorizante de la escritura de constitución, lugar y fecha.
 - 8) Órganos de administración, facultades de los administradores.
 - 9) Órganos de vigilancia si los tuviere.

Esta solicitud se hace por medio del formulario 002 que puede consultarse como el anexo 4.

- B) Junto con la solicitud anterior deben adjuntar la escritura de constitución con su primer testimonio con timbres por Q 250.00 (numeral 17, Decreto 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos), una copia de la escritura autenticada,

- realizar el pago correspondiente según el capital de la sociedad, calculando Q 4.00 por cada millar más Q 250.00 fijos (Acuerdo Gubernativo 207-93), el cual puede verse en el anexo 5.
- C) Dos días después de ingresar el expediente puede solicitarse certificación de la inscripción provisional, documento que sirve para solicitar la inscripción en la Dirección General de Rentas Internas.
- D) Una vez inscrita provisionalmente la sociedad (según el artículo 341 del Código de Comercio, el Registro Mercantil al recibir la solicitud de inscripción debe inscribirlas provisionalmente), debe publicarse un edicto en el Diario Oficial y otro en uno de los Diarios de Mayor Circulación, conteniendo las principales características de la sociedad.
- E) Una vez publicados los edictos, los mismos deben ingresarse en original al Registro Mercantil pidiendo se agreguen al expediente respectivo, dentro de los 60 días siguientes a la fecha de la inscripción provisional.
- F) Durante este lapso de tiempo debe inscribirse al (los) representante (s) legal (es) de la sociedad, inscribiéndolos como auxiliares de comercio, el nombramiento del Representante Legal debe hacerse ante notario, llenando los requisitos establecidos en la escritura de constitución, adhiriéndole al mismo un timbre fiscal de Q 100.00 y pagando un impuesto de Q 50.00. Consúltase el anexo 6.
- G) Ocho días después de la fecha de la publicación en el Diario Oficial, de no haber oposición a las mismas, el Registro Mercantil procede a inscribir en forma definitiva a la sociedad, presentando para el efecto el primer testimonio de la sociedad para que lo razonen, el nombramiento del Representante Legal debidamente registrado, una fotocopia autenticada del mismo y dos timbres de Q 100.00 para que extiendan la patente de sociedad.
- H) Una vez extendida la patente de sociedad, debe inscribirse como empresa y solicitarse la patente de comercio respectiva, llenando los mismos requisitos que se detallaron en la inscripción de comerciantes

individuales, pagando los impuestos respectivos. Véase el anexo 7.

Concluidas las anteriores gestiones y obtenidas las Patentes de Comercio y de Sociedad, cuando sea necesario, (si no se solicitó certificación de la inscripción provisional, para hacer esta gestión), debe procederse a realizar la inscripción ante la Dirección General de Rentas Internas, requisitos que se analizan a continuación.

4) REQUISITOS LEGALES DE INSCRIPCIÓN ANTE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS INTERNAS

Al igual que se hizo en el apartado anterior, se examinará primero la obligación de inscribirse ante la Dirección General de Rentas Internas, de la empresa organizada en forma individual, la que según el artículo 120 del Código Tributario, decreto 6-91, debe hacerse dentro de los treinta días hábiles siguientes, contados a partir de la fecha de su inscripción en el Registro Mercantil, por medio de solicitud en formulario DRI-RTU-01, (anexo 8), junto al cual según el artículo 2 del Acuerdo Gubernativo 596-97, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre La Renta deben presentarse:

- A) Original de su cédula de vecindad o de su pasaporte, si fuere extranjero;
- B) Original y fotocopia de su patente de comercio de empresa o certificación de inscripción en el Registro Mercantil.

Por medio de este formulario el empresario individual solicita su inscripción en el impuesto sobre la renta, donde básicamente se solicita:

- A) El número de identificación tributaria;
- B) Registra su domicilio fiscal, organización legal, nombre comercial y dirección comercial.
- C) Registra el nombre del representante legal, (si es persona jurídica);

- D) Nombra al contador de la compañía y consigna su número de registro. También solicita normalmente su primer período de imposición extraordinario, que es desde el día de la fecha de inscripción, hasta el día del final del período ordinario, que en este caso, sería 30 de Junio, por tratarse de un empresario individual.
- E) Registra su sistema de valuación de inventarios, que puede ser UEPS, PEPS o promedio.
- F) El sistema contable elegido, que puede ser el de lo percibido, percibido modificado o devengado.

En el mismo formulario, el empresario individual debe inscribirse en el régimen del impuesto al valor agregado, ya sea como pequeño contribuyente si sus ventas por mercancías o servicios anuales no sobrepasan los Q 60,000.00, (artículo 47, decreto 27-92, Ley del Impuesto Al Valor Agregado y sus reformas), ó como contribuyente normal si sus ventas sobrepasan este monto.

Debe indicar también si pagará impuesto de licores (por la venta de cualquier clase de licor, excluyendo la cerveza y similares) y cualquier otro impuesto que por su actividad específica que desarrolla, este afecto a pagar.

Hasta aquí el requisito de inscripción de la empresa, sin embargo existen otros requisitos que deben llenarse en el proceso de apertura de la empresa y sin los cuales no es posible empezar a operar, pero que son comunes también a las sociedades, tratándolos entonces conjuntamente más adelante.

Analícemos ahora los requisitos exigidos en la inscripción de las sociedades mercantiles, las que deben inscribirse dentro de los treinta días, contados a partir de la fecha de su inscripción provisional en el Registro Mercantil, acompañando:

- A) Primer testimonio de la escritura pública de su constitución y de sus modificaciones, si las hubiere;
- B) Original de su patente de comercio de empresa y de sociedad o certificación extendida por el Registro Mercantil, en la que conste su inscripción provisional,
Y

- C) Nombramiento de su representante legal, debidamente inscrito en el Registro Mercantil, o el que proceda.

Los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, encargos de confianza o de gestión de negocios, patrimonios hereditarios, indivisos y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas deben inscribirse dentro del plazo de treinta días contados a partir de la fecha en que se produzca el acto o contrato que le de origen o, en su caso, a partir de la fecha de inscripción en el Registro Mercantil, presentando copia legalizada por notario público del acto o contrato, cuando corresponda, y original de la patente de comercio de empresa.

La inscripción de las sociedades mercantiles y las anteriormente enumeradas se realiza por medio del formulario DRI-RTU-01, el que puede consultarse como anexo 9.

Por medio de esta solicitud el contribuyente indica los impuestos a que esta afecto, los que regularmente son el impuesto sobre la renta, al valor agregado, circulación de vehículos, e indica la inscripción a cualquier impuesto que deba pagar por la actividad específica que desarrolla.

Una vez presentado los formularios anteriores y obtenido el número de identificación tributaria debe procederse a realizar lo siguiente: (tanto para personas individuales como jurídicas)

- A) Habilitación de los libros contables de la compañía, que por lo menos deben ser diario, mayor, balances e inventario, y libros auxiliares de ventas y compras para los registros del IVA, pagándose cincuenta centavos por hoja habilitada. Los libros contables principales también deben estar autorizados por el Registro Mercantil, pagándose quince centavos por cada hoja. Puede consultarse el anexo 10. Las sociedades también deben habilitar y autorizar un libro de actas de asambleas de accionistas y uno para el consejo de administración.
- B) Autorización de impresión y uso de los documentos obligatorios según la ley del IVA, que son: Facturas, facturas especiales, notas de débito y notas de crédito, emitiendo la Dirección General de Rentas Internas una resolución, número que deberá imprimirse en los

documentos autorizados en el momento de imprimirse.
Consúltese el anexo 11.

5) REQUISITOS PARA LA INSCRIPCIÓN EN EL INSTITUTO GUATEMALTECO DE SEGURIDAD SOCIAL

Todas las empresas, individuales o jurídicas, que tienen tres o más trabajadores están obligados a inscribirse en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, de acuerdo al artículo 1 del acuerdo 396 de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, aprobado por el Acuerdo Gubernativo 686 de fecha 14 de Septiembre de 1,963; si la actividad de la empresa es el transporte, entonces con uno o más trabajadores debe inscribirse como patrono según el acuerdo 417 de la Junta Directiva, aprobado por Acuerdo Gubernativo 780 el 11 de Noviembre de 1,964.

Para solicitar la inscripción como patrono ante el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, conocido por sus siglas IGSS, si se trata de una empresa individual debe presentar un memorándum solicitando la inscripción, en el cual se anotarán los datos completos del propietario y el nombre completo de cada uno de los trabajadores, especificando el salario base y consignando la fecha a partir de la cual se solicita la inscripción.

A esta solicitud deben acompañarse:

- A) Fotocopia de la Cédula de Vecindad del propietario de la empresa;
- B) Fotocopia de la Patente de Comercio;
- C) Fotocopia de la parte de los libros contables donde consten los salarios pagados;
- D) Comprobantes de los sueldos pagados por el método que utilice la empresa.

Si se trata de personas jurídicas en la solicitud de inscripción debe consignarse la razón social de la misma y las generales del representante legal, acompañando lo siguiente:

- A) Fotocopia de la cédula de vecindad del representante legal de la sociedad;
- B) Fotocopia del nombramiento del representante legal;
- C) Fotocopia de la escritura de constitución;
- D) Fotocopia de la patente de sociedad y de comercio;
- E) Fotocopia de la parte de los libros contables donde consten los salarios pagados;
- F) Comprobantes de los sueldos pagados a los trabajadores por los medios que utilice la empresa.

6) INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL

En este registro no se solicita inscripción sino la protección de patente de invención, modelos de utilidad, dibujos y diseños industriales, marca, slogan o nombre de los productos que la compañía va a comercializar, a diferencia de los anteriores requisitos, este no es obligatorio, sino optativo y representa una protección para el inversionista de los gastos de publicidad e investigación para desarrollar un producto.

Los requisitos a observarse en la solicitud de patentes de invención, modelos de utilidad, dibujos y diseños industriales están regulados en el decreto ley número 153-85 del treinta de diciembre de 1,985, permitiendo la protección de los siguiente:

6.1) PATENTE DE INVENCION

Que es derecho exclusivo que otorga el Estado para la protección de un invento. Invento es una creación aplicable en la práctica para la solución de un problema técnico, el que podrá ser un producto o un procedimiento, o estar relacionado con ellos. La solicitud del registro de un invento, deberá ser hecho ante el Registro de la Propiedad Industrial conteniendo por lo menos lo siguiente:

- A) Datos de identificación del solicitante;

- B) Nombre del invento y del inventor;
- C) Fecha, número y país de todas las solicitudes de patente u otro título de protección que se haya obtenido ante una autoridad de Propiedad Industrial extranjera y que se refiera total o parcialmente al mismo invento reivindicando en la solicitud presentada en Guatemala;
- D) Descripción del invento;
- E) Copia de una o más reivindicaciones;
- F) Los dibujos que fuesen necesarios para comprender el invento;
- G) Resumen del invento;
- H) Comprobante original del pago del impuesto correspondiente;
- I) Mandato con el que se acredita la representación;

La descripción deberá detallar el invento de manera suficientemente clara y completa para poder evaluarlo, e indicar la mejor forma que el solicitante conozca para ejecutar el invento, dando uno o más ejemplos concretos. Así también, indicará la manera en que puede producirse o aplicarse el mismo en algún sector productivo o industrial cuando ello no resulte evidente de la naturaleza del invento.

Las reivindicaciones definirán la materia que será objeto de protección mediante la patente. Se entiende por reivindicaciones la explicación clara y objetiva del rasgo técnico del invento que establezca y limite el privilegio del inventor.

El resumen comprenderá una síntesis de lo detallado en la descripción, reivindicaciones y dibujos, debe incluir la fórmula o el dibujo que mejor caracterice el invento.

Una vez recibida la solicitud, se examinará si la misma cumple con las estipulaciones legales, y de haber algún error, se concederá un plazo que no pueda exceder de sesenta días para su corrección. Aceptada la solicitud, el Registro de la Propiedad Industrial ordena la publicación de un aviso en el Diario Oficial tres veces en el plazo de un mes, empezando a correr el plazo desde la primera publicación de dos meses para que cualquier

interesado presente oposición. Si se recibe oposición, la misma deberá ser notificada al solicitante y tendrá dos meses a partir de la notificación para contestar la misma.

Contestada la oposición o no evacuada la misma, el Registro de la Propiedad Industrial deberá resolver dentro del plazo de un mes. Cuando se compruebe que se han cumplido todos los requisitos y condiciones previstos en la Ley, deberá elevarse el proyecto de acuerdo al Ministerio de Economía para su admisión y posterior publicación en el Diario Oficial, después de lo cual puede extenderse la patente de invención.

6.2) MODELOS DE UTILIDAD

Son toda forma, configuración o disposición de elementos de algún artefacto, herramienta, instrumento, mecanismo u otro objeto, o de alguna parte del mismo, que permita un mejor o diferente funcionamiento, utilización o fabricación del objeto que lo incorpora, o que le proporcione alguna utilidad, ventaja o efecto técnico que antes no tenía. Los modelos de utilidad son protegidos por medio de patente.

La solicitud de patente de un modelo de utilidad, debe llenar los mismos requisitos que la patente de invención.

6.3) DIBUJOS, MODELOS O DISEÑOS INDUSTRIALES

Considerándose como dibujos toda reunión de líneas o de colores, y como diseño o modelo industrial toda forma plástica, asociada o no a líneas o colores, que puedan aplicarse a un producto industrial o de artesanía, siempre que den una apariencia especial a dicho producto y puedan servir de tipo o patrón para su fabricación.

La solicitud de registro de un dibujo, modelo o diseño industrial será presentado al registro de propiedad industrial y por lo menos deberá contener:

- A) Datos de identificación del solicitante o de la persona que lo represente;
- B) Nombre del titular;

- C) Tipo o género de productos a los cuales se aplicará;
- D) Clase o clases a las que pertenecen dichos productos de conformidad con la clasificación internacional de Dibujos o Diseños Industriales, establecidos por el Arreglo de Locarno, del 8 de octubre de 1968, con sus modificaciones y actualizaciones vigentes.
- E) A la solicitud deberá acompañarse copias de representaciones gráficas del diseño, una descripción del mismo, y el comprobante de pago del impuesto de presentación.
- F) Una vez aceptado por el Registro de la Propiedad Industrial la solicitud inicial, deberán publicarse tres avisos en el Diario Oficial en el espacio de un mes.
- G) Si en el plazo de dos meses contados a partir de la primera publicación no hubo oposición al registro solicitado, se procede a la inscripción definitiva, de haber oposición, se correrá audiencia por un mes al solicitante, evacuada la misma o sin evacuarse deberá resolverse.

6.4) PROTECCION DE MARCAS, NOMBRES COMERCIALES, Y EXPRESIONES O SEÑALES DE PROPAGANDA

Las empresas manufactureras, industriales, agropecuarias, comerciales o de servicios, pueden proteger la marca de sus productos, el nombre comercial y las expresiones y señales de propaganda, para poder gozar en forma exclusiva de los mismos. La inversión para acreditar los bienes intangibles antes mencionados, suele ser de montos elevados, debido a la inversión en publicidad que hay que realizar y el número de años que este proceso requiere.

Las disposiciones relativas a esta materia están reguladas en el Convenio Centroamericano para la Protección de la Propiedad Industrial, firmado el 1 de Junio de 1,978 en la ciudad de San José de Costa Rica, donde se definen los conceptos siguientes:

- A) Marca, es todo signo, palabra o combinación de palabras, o cualquier otro medio gráfico o material, que por sus características especiales es susceptible de distinguir

claramente los productos o mercancías o servicios de una persona natural o jurídica, de los productos, mercancías o servicios de la misma especie o clase pero de diferente titular.

- B) Nombre comercial es el nombre propio o de fantasía, la razón social o la denominación con la cual se identifica una empresa o establecimiento.
- C) Expresiones o señales de propaganda, es toda leyenda, anuncio, lema, frase, combinación de palabras, diseño, grabado o cualquier otro medio similar, siempre que sea original y característico, que se emplee con el fin de atraer la atención de los consumidores o usuarios sobre un determinado producto, mercancía, servicio, empresa o establecimiento.

La protección de los bienes intangibles anteriores, se realiza también ante el Registro de la Propiedad Industrial por medio del formulario SRI, anexo 12, que por lo menos debe contener:

- A) Generales del solicitante;
- B) Solicitud de inscripción de marca, nombre comercial o expresión o señal de propaganda;
- C) Descripción de las características propias de la marca, nombre comercial o expresión o señal de propaganda;
- D) Clasificación de mercancías, actividades o servicios que se desea amparar, de la cual hay una nomenclatura en el artículo 154 del convenio anteriormente citado;
- E) Las reservas que se hagan respecto del tamaño, color, o combinación de colores, diseños o características de la marca en la misma disposición en que aparezcan en el modelo. Las reservas que se formulen sobre elementos que no aparezcan en el modelo carecerán de todo valor.

Al presentar la solicitud debe adjuntarse, fotocopia del nombramiento del representante legal de la sociedad o de la cédula de vecindad si es persona individual, fotocopia de la patente de comercio y de sociedad y 15 facsímiles ejemplos de la protección solicitada. Una vez aceptada la solicitud de inscripción por parte del Registro de la Propiedad Industrial,

debe publicarse tres edictos en el plazo de quince días. A contar de la fecha de la primera publicación los interesados tendrán dos meses para presentar oposición a la solicitud planteada, procediéndose después de vencido el plazo o evacuada la oposición a otorgarse la protección solicitada. Los requisitos y procedimiento completo de inscripción puede consultarse de los artículos del 78 al 111 del convenio centroamericano para la protección de la propiedad industrial.

7) REGISTRO EN OTRAS DEPENDENCIAS DEL ESTADO

La inscripción en otras dependencias del Estado, regularmente esta sujeta a las características y/o actividades propias que desarrolle la empresa, sin embargo en esta sección vamos a analizar las inscripciones más comunes que las empresas realizan.

7.1) CODIGO PARA OPERAR CON DIVISAS

El régimen cambiario guatemalteco esta regulado por el decreto 203, Ley Monetaria, en sus artículos del 37 al 79 establece el régimen de emergencia en las transferencias internacionales, vigente actualmente, por medio del cual el Departamento de Cambios del Banco de Guatemala, en sujeción a las disposiciones antes citadas y de acuerdo a la política cambiaria que determine la Junta Monetaria, administra la convertibilidad de nuestra moneda el Quetzal con respecto a las divisas.

De acuerdo con los artículos 47 y 48 de la ley mencionada, toda persona o entidad antes de utilizar o transferir divisas, deberá declararlas al Banco de Guatemala directamente o por medio de los bancos habilitados para el efecto, proporcionando toda la información requerida por el Departamento de Cambios.

Este departamento estableció que cualquier empresa individual o jurídica que opere con divisas debe obtener un número de registro, denominado "código para operar con divisas", por medio de solicitud escrita ante el Departamento de Cambios del Banco de Guatemala, que por lo menos debe contener:

A) Nombre o razón social del usuario y dirección;

- B) Número de patente de comercio, de identificación tributaria;
- C) Actividad a la que se dedica la empresa, clase de organización legal, fecha de constitución.
- D) Si es persona individual número de cédula de vecindad, fecha de nacimiento.
- E) Nombre y cargo de los funcionarios de la compañía autorizados para realizar gestiones cambiarias en nombre de la empresa.

Este formulario de inscripción es el anexo 13, junto al cual debe acompañar:

- A) Fotocopia de la cédula de vecindad del propietario, debidamente sellada por el Registro Mercantil con la inscripción como comerciante, (requisito que aplica solo para empresas individuales);
- B) Fotocopia del nombramiento del representante legal, si es sociedad;
- C) Fotocopia de la inscripción en el registro tributario unificado de la Dirección General de Rentas Internas;
- D) Fotocopia de la escritura social de constitución, debidamente sellada por el registro mercantil con la inscripción definitiva.
- E) Copia de la patente de comercio y de sociedad.

El código para operar con divisas es actualmente exigido por las aduanas del país en las operaciones de importación y exportación de mercancías.

7.2) REQUISITOS EN MATERIA LABORAL

En cuanto a inscripciones y requisitos iniciales en materia laboral se refiere, regularmente en el proceso inicial de apertura de una empresa, deben de llenarse los siguientes:

- A) Autorización ante el Departamento Nacional de Salarios de la Dirección General de Trabajo del libro de planillas, si son de 3 a 10 trabajadores, ó del libro de trabajadores permanentes, si son más de 10 trabajadores, disposición contenida en el artículo 102 del decreto 1441 Código de Trabajo el que establece "Todo patrono que ocupe permanentemente a diez o más trabajadores, debe llevar un libro de salarios autorizado y sellado por el Departamento Administrativo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, el que está obligado a suministrar modelos y normas para su debida impresión. Todo patrono que ocupe permanentemente a tres o más trabajadores, sin llegar al límite de diez, debe llevar planillas de conformidad con los modelos que adopte el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social."

La solicitud se hace en papel simple ante la Dirección General de Trabajo, la que debe contener las generales de la persona solicitante y de la empresa para la cual se pide la autorización, adjuntando el libro que se desea autorizar, sin costo alguno.

- B) Contrato individual de trabajo, el mismo se encuentra regulado en los artículos del 18 al 37 del decreto 1441, Código de Trabajo, estableciéndose en los mismos que el contrato individual de trabajo debe celebrarse antes o el mismo día en que se inicie la relación laboral y remitirse dentro de los quince días posteriores al departamento administrativo de trabajo más cercano, que dependa de la Inspección General de Trabajo, en original y dos copias, siendo el original para el patrono, duplicado para el trabajador y el triplicado para el departamento administrativo de trabajo. El mismo plazo rige para sus modificaciones o innovaciones.

El contrato individual de trabajo puede ser verbal solo cuando se refiera a:

- A) Labores agrícolas o ganaderas;
- B) Servicio doméstico;
- C) Los trabajos accidentales o temporales que no excedan de sesenta días;

- D) La prestación de un trabajo para obra determinada, siempre que el valor de ésta no exceda de cien quetzales, y, si se hubiere señalado plazo para la entrega, siempre que éste no sea mayor de sesenta días.

Es importante cumplir con este requisito al inicio de cualquier relación laboral, porque el código de trabajo estipula que si a requerimiento de las autoridades de trabajo no se exhibe, deben presumirse, salvo prueba en contrario, ciertas las estipulaciones de trabajo afirmadas por el trabajador y que la omisión de algunos de los requisitos o la falta de éste, siempre deberá ser imputada al patrono.

El contrato individual de trabajo debe contener:

- A) Los nombres, apellidos, edad, sexo, estado civil, nacionalidad y vecindad de los contratantes;
- B) La fecha de la iniciación de la relación de trabajo;
- C) La indicación de los servicios que el trabajador se obliga a prestar, o la naturaleza de la obra a ejecutar, especificando en lo posible las características y las condiciones de trabajo;
- D) El lugar o lugares donde deben prestarse los servicios o ejecutarse la obra;
- E) La designación precisa del lugar donde viva el trabajador cuando se le contrata para prestar sus servicios o ejecutar una obra en lugar distinto de aquel donde viva habitualmente;
- F) La duración del contrato o la expresión de ser por tiempo indefinido o para la ejecución de obra determinada;
- G) El tiempo de jornada de trabajo y las horas en que debe prestarse;
- H) El salario, beneficio, comisión o participación que debe recibir el trabajador, si se debe calcular por unidad de tiempo, por unidad de obra o de alguna otra manera, y la forma, período y lugar de pago;

I) Las demás estipulaciones legales que convengan a las partes;

J) El lugar y fecha de celebración del contrato.

El modelo de un contrato individual de trabajo puede consultarse en el anexo 14.

C) Reglamento interior de trabajo, que es según el artículo 57 del Código de Trabajo "... el conjunto de normas elaborado por el patrono de acuerdo con las leyes, reglamentos, pactos colectivos y contratos vigentes que lo afecten , con el objeto de precisar y regular las normas a que obligadamente se debe sujetar él y sus trabajadores con motivo de la ejecución o prestación concreta del trabajo."

La elaboración del reglamento interior de trabajo es obligatorio para todas aquellas empresas que ocupen en forma permanente a diez o más trabajadores, el cual deberá ser aprobado por la Inspección General de Trabajo, comunicarse a los trabajadores con quince días de anticipación a la fecha en que comenzará a regir y deberá permanecer colocado en dos lugares de los más visibles dentro del lugar de trabajo, o en su defecto entregarse una copia a cada uno de los trabajadores.

El mismo debe contener:

A) Las reglas de orden técnico y administrativo necesarias para la buena marcha de la empresa, las relativas a higiene y seguridad en las labores, como indicaciones para evitar que se realicen los riesgos profesionales e instrucciones para prestar los primeros auxilios en caso de accidente y, en general , todas aquellas otras que se estimen necesarias para la conservación de la disciplina y el buen cuidado de los bienes de la empresa;

B) Las horas de entrada y salida de los trabajadores, el tiempo destinado a las comidas y el período de descanso dentro de la jornada;

C) El lugar y el momento en que deben comenzar y terminar las jornadas de trabajo;

- D) Los diversos tipos de salarios y las categorías de trabajo a que correspondan;
- E) El lugar, día y hora de pago;
- F) Las disposiciones disciplinarias y procedimientos para aplicarlas.

CAPITULO IV
PRINCIPALES OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
QUE DEBE CUMPLIR UNA EMPRESA COMERCIAL
EN SU PROCESO CONTABLE ANUAL

En el tercer capítulo se examinan las obligaciones tributarias que las empresas comerciales deben cumplir en su apertura legal, para iniciar operaciones y estar lista para pagar los diferentes impuestos a que éste afecta. En este capítulo se estudian las principales obligaciones tributarias que las empresas comerciales deben cumplir durante el periodo contable de un año, tiempo en el que normalmente se cumple con todos los impuestos vigentes en el país.

Indudablemente que para algunas actividades comerciales específicas se pueden escapar en el presente trabajo de tesis algunas obligaciones de tipo tributario, tanto formales como principales, pero el objetivo es plasmar, las principales obligaciones que en forma general deben cumplir todas las empresas comerciales; para hacerlo, vamos a dividir las de acuerdo a ley tributaria que las genera.

1) OBLIGACIONES FISCALES DE ACUERDO CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La ley del Impuesto Sobre la Renta siempre ha sido una de las principales leyes tributarias del país, que impone además de la obligación principal de pagar el impuesto sobre la renta por las utilidades que obtienen las personas naturales o jurídicas o sin número de obligaciones principales, accesorias y formales, siendo la ley que más afecta en forma directa la contabilidad de las empresas. Esta Ley, junto con el Código de Comercio y la Ley de Teneduría de Libros, contienen casi en su totalidad todo las normas que contablemente deben observar los Contadores Públicos y Auditores y los Peritos Contadores cuando realizan la contabilidad fiscal.

Según esta ley, decreto 26-92 del Congreso de la República con vigencia a partir del 1 de Julio de 1,992 y sus modificaciones las principales obligaciones y requisitos formales que deben cumplir las empresas comerciales son los siguientes:

1.1) LIBROS Y REGISTROS

De acuerdo al artículo 46, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, (se estudia esta obligación más adelante) deben llevar libros, registros, estados financieros y comprobantes numerados. Estos registros pueden ser por medios mecanizados o computarizados, siempre que garanticen la certeza legal y cronológica de las operaciones y permitan su análisis y fiscalización.

Los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa, excepto claro esta los que trabajen en relación de dependencia, deben llevar como mínimo un libro de registro diario de ingresos y egresos de caja, y un libro de inventarios, en el que deben anotar sus bienes y deudas existentes al comienzo y al cierre de cada período de imposición. Los profesionales que ejercen la misma en forma liberal están exceptuados de esta disposición.

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

En el artículo 94, numeral 7, se establece que en los libros contables, deben asentarse las operaciones correspondientes dentro de los dos meses calendarios inmediatos de realizadas. El mismo plazo rige para los libros de compras y ventas del IVA, según el artículo 37 del decreto 27-92, modificado por el artículo 17 del decreto 142-96.

1.2) ESTADOS FINANCIEROS

Todos los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, deben preparar un balance general, estado de resultados, estado de flujo de efectivo y costo de producción, cuando proceda, a la fecha de cierre de cada periodo de imposición y están obligados a suministrar la información complementaria que le solicite la Administración Tributaria, según lo estipula el artículo 46 de la Ley, aspecto que se ve complementado por el segundo párrafo del artículo 54, que agrega que estos estados financieros deberán ir certificados por contadores públicos o peritos contadores.

Al respecto también cabe señalar la disposición contenida en el artículo 374 del Código de Comercio, decreto 2-70, en el que además norma que los estados financieros deben ir firmados por el comerciante; agregando en su artículo 377 que el libro o registro de estados financieros contendrá:

- A) El balance general de apertura y los ordinarios y extraordinarios que por cualquier circunstancia se practiquen.
- B) El estado de pérdidas y ganancias o los que hagan sus veces, correspondientes al balance general de que se trate.
- C) Cualquier otro estado que a juicio del comerciante sea necesario para mostrar su situación financiera.

1.3) PRESENTACION DE DECLARACION JURADA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Indudablemente la principal obligación que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta es la presentación de la Declaración Jurada y pago del impuesto. Por medio de la elaboración de la declaración, formulario DRI 40 (anexo 15), al determinarse la base imponible y calcularse el impuesto, deben utilizarse la mayoría de las disposiciones que contiene la Ley, sobre todo lo referente a rentas gravadas y exentas, gastos deducibles y no deducibles, deducciones permitidas, beneficios fiscales, créditos

del impuesto, tarifas y otros conceptos como renta bruta, neta e imponible.

La declaración jurada del impuesto sobre la renta debe presentarse dentro de los noventa días hábiles siguientes a la fecha de cierre del periodo impositivo, (artículo 54) que debe ser igual a la fecha de cierre del periodo contable (artículo 7), debidamente firmada por el contribuyente, su representante legal o él responsable, acompañando los estados financieros antes mencionados y los detalles de las deducciones que en los renglones de la declaración jurada se requieran. (artículo 23 del reglamento).

Los obligados a presentar la declaración jurada son todos los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, aún cuando se trate de rentas parcial o totalmente exentas, que no resulte impuesto a pagar o no se hallan desarrollado actividades durante el periodo de imposición.

Se exceptúan de esta disposición las personas individuales y jurídicas no domiciliadas en Guatemala, que tengan exclusivamente ingresos sujetos a pago definitivo del impuesto por medio del sistema de retenciones.

1.4) APLICACION DE LAS PRINCIPALES DISPOSICIONES DE LA LEY EN LA CONTABILIDAD DE LA EMPRESA

El artículo 368 del Código de Comercio, establece que los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son emitidos en nuestro país por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, por medio de pronunciamientos, los cuales son circularizados a todos los miembros del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas y después de ser aprobados, su cumplimiento es obligatorio.

Lo anterior se complementa con lo que disponen los artículos 46 y 47 de la Ley, que establecen que los contribuyentes deben cumplir con las obligaciones contenidas en el Código de Comercio y que el sistema de contabilidad para atribuir los resultados que

obtengan debe ser el de lo devengado, excepto en casos especiales. Significa entonces, que nuestra legislación permite que las compañías lleven una contabilidad financiera que refleje los resultados de operación, la situación financiera y los flujos de efectivo de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Sin embargo muchas de las disposiciones que contiene la Ley no están de acuerdo a tales principios, los restringen o amplían. Examinense algunos casos concretos como las depreciaciones, que están de acuerdo a principios de contabilidad, pero la determinación del monto a depreciar no puede hacerse de acuerdo a la vida útil del activo fijo, sino a un porcentaje predeterminado, que no precisamente refleja la realidad para una compañía. Así se puede mencionar la valuación de inventarios, provisión de cuentas incobrables, reservas laborales, capitalización de mejoras y reparaciones, amortizaciones de gastos preoperativos, amortización de pérdidas acumuladas, etc..

En opinión de esta tesis, la contabilidad que deberían utilizar las empresas, es la contabilidad financiera de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, sin importar las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en lo que se refiere al registro de sus operaciones, para que la misma les sirva para la toma de decisiones y la evaluación del rendimiento y estado general de la compañía; procediendo a aplicar todos los cálculos de acuerdo con la Ley en el momento de preparar la declaración jurada del impuesto, consignando como gastos no deducibles aquellos que sobrepasen los límites permitidos, y registrando de acuerdo con las Leyes Tributarias los ingresos.

Las principales disposiciones que se deben analizar en el momento de preparar la declaración jurada del impuesto sobre la renta, son:

- A) Cálculo de las Depreciaciones. Recuérdese que el artículo 19 contiene los porcentajes autorizados para depreciar los activos fijos y que cualquier exceso sobre estos, es gasto no deducible; si se utiliza un porcentaje menor, la diferencia no puede ser deducida en periodos posteriores.

Adicionalmente obsérvese que los activos fijos sean propiedad del contribuyente, que sean utilizadas en su negocio para generar rentas gravadas, que el costo sea el

de adquisición, de producción ó de revaluación, en este caso siempre que se halla pagado el impuesto respectivo, y cuando proceda el costo más el valor de los gastos de transporte, instalación y montaje de los bienes, y otros similares hasta ponerlos en condición de ser usados. Las mejoras incorporadas con carácter permanente deben ser capitalizadas.

Para la capitalización de las mejoras debe tomarse en cuenta si se ha modificado la contextura primitiva del bien y que prolonguen substancialmente su vida útil, deben ser considerados como mejoras capitalizables y no como gasto.

Para el caso de agotamiento de recursos naturales renovables y no renovables verifíquese que el método utilizado sea el del costo unitario determinado en función de la producción estimada total, donde el costo total incurrido en la explotación, exceptuando el valor del terreno de los bienes de activos fijos depreciables, entre las unidades que técnicamente se haya calculado extraer, multiplicado por el total de las unidades extraídas durante el período anual de imposición, monto que será la cuota anual de amortización.

Investíguese si el costo de las marcas de fábrica o de comercio, los procedimientos de fabricación, las patentes de invención, los derechos de propiedad intelectual, las fórmulas y otros activos intangibles similares están siendo amortizadas en un plazo no menor de cinco años. La amortización del costo de los derechos de llave efectivamente incurridos podrá amortizarse por el método de la línea recta en un período mínimo de diez (10) años.

Para comprender mejor lo anterior supongamos los datos siguientes:

1) Gastos preoperativos y costo de la exploración	Q. 3,200,000.00
-) Valor del terreno	800,000.00

Valor a amortizar	<u>Q 2,400,000.00</u>

2) Producción estimada total	5,600,000
3) Unidades producidas durante el periodo	900,000

Cálculo de la cuota de amortización:

Valor a Amortizar	Q.2,400,000.00	
	-----	= 0.42857
Unidades Estimadas	5,600,000.00	

Unidades del año $900,000 * 0.42857 =$ Q 385,714.26

B) Deducción de las Pérdidas de Operación. Las empresas que hubieren obtenido pérdidas en los ejercicios contables que iniciaron a partir del 1 de Julio de 1,992, que estén debidamente contabilizadas y que no incluyan pérdidas de capital, pueden deducirlas de su renta neta en los cuatro periodos siguientes de haber determinado la misma, si ésta ocurrió hasta el 30 de Junio de 1,997, y dentro de los dos periodos posteriores, si la pérdida ocurrió después de esa fecha, debido a la modificación efectuada por el artículo 8 del decreto 36-97 vigente a partir del 1 de Julio de 1,997. El monto a deducir puede ser hasta el monto de la renta neta de cada año siguiente, hasta compensarse totalmente. Las pérdidas no compensadas en los cuatro o dos años siguientes, según corresponda no podrán deducirse en los ejercicios posteriores.

Ejemplo:

Pérdida del Ejercicio por el año terminado el 30 de Junio de 1,995	Q 425,000.00
-)Pérdida de Capital	30,000.00

Pérdida de Operación a compensarse	<u>Q 395,000.00</u>

Ejercicios terminados el 30 de Junio de:

	1,996	1,997	1,998	1,999
Renta Neta	Q 60,000.	Q 85,000.	Q 105,000.	Q 90,000.
Compensación	60,000.	85,000.	105,000.	90,000.
	-----	-----	-----	-----
Renta Imponible	<u>0.00</u>	<u>0.00</u>	<u>0.00</u>	<u>0.00</u>

El saldo no compensado de Q 55,000.00 no puede deducirse en el año 2,000.

- C) Pérdidas y Ganancias de Capital. Debe revisarse que dentro de los gastos que se declaran en el cuadro "C" de la declaración jurada del impuesto sobre la renta, no se incluya ninguno por una pérdida de capital, porque las mismas solo son compensables contra ganancias de capital.

La Ley en su artículo 25 define como pérdida o ganancias de capital las resultantes "de la transferencia, cesión, compra-venta, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, realizada por personas individuales o jurídicas, cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos". No se incluyen en este concepto el resultado de las operaciones efectuadas con bienes muebles del hogar y de uso personal del contribuyente o de sus familiares dependientes.

Si se tuviera una ganancia de capital, deberá pagarse sobre las mismas el 10% en concepto de impuesto sobre la renta, impuesto que debe pagarse en la misma fecha que se presente la declaración jurada, sumándolo al impuesto determinado, monto al que se le pueden restar los pagos a cuenta del impuesto y las retenciones no descontadas. Véase el anexo 15.

D) Sueldos de socios o consejeros de sociedades anónimas o administradores de sociedades en comandita por acciones. Debe verificarse que los sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas, aguinaldos anuales de los socios o consejeros de sociedades anónimas ó administradores de sociedades en comandita por acciones que sean sus principales accionistas, en su totalidad en forma anual no sobrepasen el 10% de la renta bruta. Cualquier excedente será gasto no deducible. Inciso d) del artículo 38.

La remuneración por los mismos conceptos antes citados, de cónyuges y parientes consanguíneos dentro de los grados de ley, de tales socios, consejeros o administradores, no podrá ser mayor en cada caso que la mayor retribución asignada en la nómina de empleados sin ninguna vinculación de parentesco; cualquier excedente será gasto no deducible.

E) Formación de reservas por indemnizaciones. El monto para formar las reservas laboral por concepto de indemnizaciones solo es deducible hasta el 8.33% del total de las remuneraciones anuales, según el inciso f) del artículo 38 de la Ley. Para deducir las mismas puede optarse por este método o por deducir directamente las indemnizaciones pagadas durante el ejercicio. Si el método utilizado es la formación de una reserva esta no puede exceder el monto real del pasivo laboral. Si en el momento de efectuarse el pago, el monto de la reserva, no alcanza, el excedente también es deducible. Una vez escogido cualquiera de las dos alternativas por parte del contribuyente, la misma solo podrá cambiarse con autorización expresa de la Dirección General de Rentas Internas, y en el caso que se autorice el cambio, éste tendrá efecto en el período de imposición inmediato siguiente a aquél de su autorización.

F) Primas de Seguro. Deber revisarse que el gasto registrado por el pago de primas de seguro de vida, enfermedad o accidente, no cubran al cónyuge o parientes del contribuyente en caso de una empresa individual, ó a los socios en el caso de una empresa jurídica. Inciso j) del artículo 38.

- G) Intereses Pagados a beneficiarios no bancarios. Verifíquese que se haya retenido el 10% con carácter de pago definitivo del impuesto, por los intereses pagados a personas no fiscalizadas por la superintendencia de bancos, ya que de lo contrario son gastos no deducibles. Inciso m) del artículo 38 (modificado por el artículo 15 del decreto 36-97), y no deben sobrepasar la tasa de interés que aplique la Dirección General de Rentas Internas a las obligaciones de los contribuyentes caídos en mora. Los intereses pagados deben corresponder a financiamientos utilizados para generar rentas gravadas.
- H) Gastos por delitos contra el patrimonio del contribuyente y pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes. De acuerdo al inciso n) del artículo 38 las pérdidas registradas por delitos cometidos contra el patrimonio del contribuyente, para comprobar la deducibilidad del gasto, debe tenerse la denuncia presentada por el contribuyente ante autoridad judicial competente.

En el caso de extravío, rotura o daño de los bienes, se deberá comprobar mediante acta, en la fecha que se descubra el o los faltantes, la cual suscribirá el propietario o representante legal y la persona responsable del control y guarda de los bienes. En los casos de descomposición o destrucción de bienes, para que sean aceptados como gastos deducibles, deberán ser comprobados mediante la intervención de un auditor fiscal de la Dirección, debiéndose levantar el acta respectiva. Si dentro del plazo de treinta días contados a partir de la recepción de la solicitud correspondiente, no se efectuara la intervención de auditor fiscal, la deducción será válida si se levanta acta notarial del hecho y se presenta declaración jurada ante la Dirección, informando lo ocurrido.

Para la deducción de las mermas por evaporación o deshidratación y otras causas naturales a que están expuestos ciertos bienes, debe acompañarse a la declaración jurada el dictamen respectivo, emitido por profesional, experto o la institución competente.

- I) Reserva para la valuación de cuentas incobrables. Si el contribuyente utiliza el método de formar una reserva para las cuentas incobrables, el monto máximo permitido

que puede representar dicha reserva, es el 3% sobre el monto de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar al cierre del período anual de imposición. Dichos saldos deben originarse por el giro habitual del negocio.

Cuando el saldo de la reserva sea mayor que el permitido, la misma deberá ajustarse, declarándose como renta al exceso ó bien simplemente deberá declararse el mismo como gasto no deducible. Inciso q) artículo 38.

- J) Honorarios por servicios desde el exterior. El monto de los gastos deducibles permitidos según el inciso t) del artículo 38 por los honorarios, comisiones, servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior, es del 1% de la renta bruta o el quince por ciento del monto de los salarios pagados a los trabajadores guatemaltecos, el que sea mayor.
- K) Viáticos comprobables incurridos dentro o fuera del país. Verifique que el monto de estos gastos no exceda el 5% de la renta bruta. Inciso v), artículo 38.
- L) Regalías pagadas por el uso de marcas y patentes de invención, fórmulas, derechos de fabricación. Obsérvese que se hayan pagado las retenciones correspondientes (impuesto definitivo), que su monto no sobrepasen el 5% de la renta bruta y debe probarse el derecho de regalía por medio del contrato que se suscriba, en el cual debe establecerse el monto y las condiciones de pago al beneficiario. Inciso w) artículo 38.
- M) Bonificaciones en base a utilidades. Las bonificaciones que se den en base a las utilidades, según el inciso c) del artículo 39, a los miembros de las juntas o consejos de administración, gerentes o altos ejecutivos son gastos no deducibles.
- N) Pérdidas Cambiarias. En el caso de sucursales y subsidiarias según el inciso g) del artículo 39 debe verificarse que dentro de la cuenta de pérdidas cambiarias no estén incluidas pérdidas por diferencia de cambio en la adquisición de divisas para efectuar pagos a su casa matriz o centrales por pagos o reembolsos que no

sean por concepto de mercaderías o gastos. (Sobre todo por el pago de utilidades u otros beneficios). Compruébese que la totalidad de las retenciones soportadas durante el periodo anual de imposición se encuentren descontadas de los pagos a cuenta y el remanente descontado del impuesto a pagar en la declaración jurada anual. Proceda a revisar lo mismo con los pagos a cuenta del impuesto.

Ñ) Si la empresa es de carácter individual, puede aprovecharse la deducción del crédito por el impuesto al valor agregado pagado por la adquisición de bienes y servicios para uso personal del contribuyente que no debe exceder el 10% de su renta neta. Para este efecto junto con la declaración jurada debe presentarse la planilla de crédito del impuesto al valor agregado, donde se detallan las facturas o tickets que respaldan el IVA que se deduce, los cuales deben ser guardados por el contribuyentes mientras no ocurra la prescripción.

De manera general obsérvese si la empresa tiene rentas gravadas y exentas, para aplicar lo dispuesto en el artículo 14 del Reglamento, en el sentido que los gastos para generar rentas gravadas deben aplicarse directamente a estas, separando los gastos incurridos para generar las rentas exentas, que son gastos no deducibles. Para los gastos generales de administración incurridos para la generación de la totalidad de las rentas, deberán distribuirse los mismos en forma proporcional a la rentas gravadas y exentas, utilizando igual procedimiento cuando dentro del proceso contable no se hubiesen separado los costos y gastos que le corresponden a cada una de estas rentas.

1.5) OBLIGACION DE PRACTICAR INVENTARIOS

Tal y como lo estipula el artículo 48 de la Ley, todos los contribuyentes que desarrollan actividades mercantiles o industriales deben practicar inventarios al inicio de operaciones y al cierre de cada periodo de imposición, anotando en el libro de inventarios la cantidad total, unidad que se toma como medida, denominación e identificación del bien y su referencia, precios de cada unidad, valor total y sistema de valuación empleado.

Los sistemas de valuación de inventarios permitidos son:

- A) Precio de la última compra.
- B) Promedio ponderado.
- C) Método de identificación específica.
- D) Precio de venta menos gastos de venta (al detalle).
- E) Costo de producción o adquisición o costo de mercado, el que sea menor.

Si la compañía ha cambiado de método para valuar sus inventarios, verifíquese que se haya cumplido con el requisito de pedir autorización a la Dirección General de Rentas Internas.

1.6) RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PERSONAS DOMICILIADAS EN LA REPUBLICA

Existe la opción entre un régimen de retenciones o pagos trimestrales para los contribuyentes que obtengan ingresos por las actividades siguientes:

- A) Actividades técnicas, profesionales o científicas.
- B) Cualquier tipo de servicios prestados por personas individuales o jurídicas, excepto los que prestan las instituciones o entidades que son fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos.
- C) El servicio de transporte, de personas o de carga.
- D) Arrendamientos de bienes muebles o inmuebles.
- E) Deportistas y artistas profesionales, de teatro, televisión y de otros espectáculos, y;
- F) Dietas;

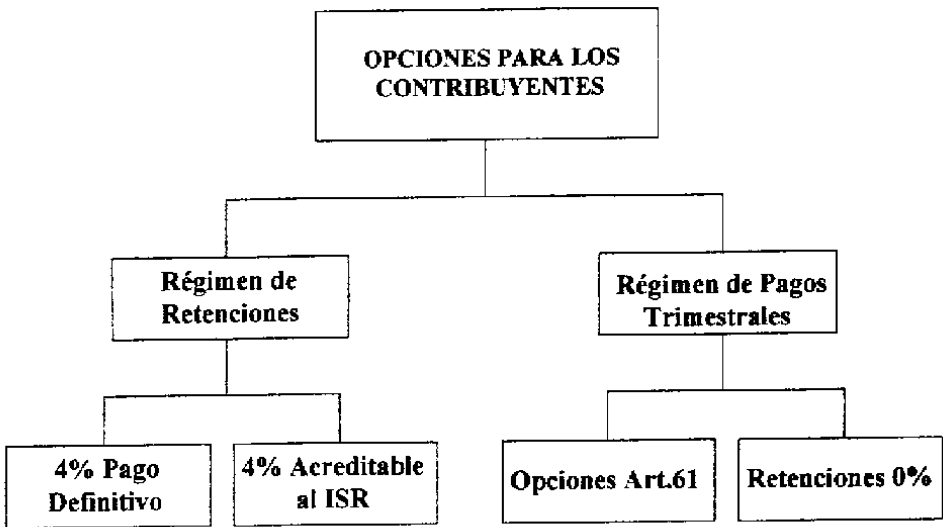
Los contribuyentes anteriores deberán elegir entre inscribirse en el régimen de retenciones con el pago del 4% sobre su renta bruta, o el régimen de pagos trimestrales.

Cuando se elija el régimen de retenciones el contribuyente deberá decidir si se inscribe con retenciones acreditables al pago del impuesto que se determine en la liquidación definitiva anual, o con carácter de pago definitivo del impuesto.

En el caso que se inscriba en el régimen de retenciones el contribuyente no tendrá la obligación de efectuar los pagos trimestrales.

Si se inscribe en el régimen de pagos trimestrales, el contribuyente deberá avisarle a las personas que le efectúan pagos que la retención se la realicen con la tasa del cero por ciento.

ESQUEMA DE RÉGIMEN DE RETENCIONES Y PAGOS TRIMESTRALES



1.7) RÉGIMEN ESPECIAL DE PAGO DEL IMPUESTO

Si la empresa obtiene durante el período de imposición anual rentas brutas menores a un millón de quetzales, puede optar por un régimen especial de pago del impuesto, previo aviso a la Dirección General de Rentas Internas, consistente en el pago del 4% sobre las rentas brutas mensuales, como pago definitivo del impuesto sobre la renta.

El pago mensual se hará mediante declaración jurada, y deberá presentarse dentro del mes calendario siguiente al de finalización del que corresponde pagar, puede consultarse el anexo 16.

Si la empresa se acoge a este régimen no debe efectuar los pagos trimestrales, y en la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, solo declarará la totalidad de las rentas obtenidas, y en anexos la totalidad de los costos y gastos. La empresa siempre conserva la obligación de documentar sus gastos, de no hacerlo así, será excluida de este régimen y se la aplicarán las sanciones correspondientes.

1.8) RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON CARACTER DE PAGO DEFINITIVO A PERSONAS NO DOMICILIADAS EN LA REPUBLICA

Las empresas no domiciliadas en Guatemala, es decir aquellas establecidas fuera de nuestro territorio pero que obtienen rentas de fuente guatemalteca, están sujetas a pagar el impuesto correspondiente, por las rentas obtenidas a través del sistema de que el beneficiario o intermediario en la prestación del servicio, le retenga el impuesto con carácter de pago definitivo y lo entere a las cajas de la Dirección de Rentas Internas, dentro de los diez primeros días siguientes de finalizado el mes calendario en el cual efectuó la retención. Las rentas sujetas a estos pagos son las siguientes:

- A) El cuatro por ciento del importe bruto de los fletes de carga y pasajes de fuente guatemalteca, que obtengan las compañías de transporte no domiciliadas en Guatemala. Artículo 33.
- B) Para las empresas domiciliadas en el exterior a las que se les paga por concepto de primas de seguros, reaseguros, retrocesiones, y reafianzamientos, se les debe retener el 25 por ciento (25%) sobre su renta imponible, la cual es igual al diez por ciento (10%) de sus ingresos brutos. Artículo 34.
- C) Los pagos a las empresas productoras, distribuidoras o intermediarias domiciliadas en el exterior, por la utilización en Guatemala de películas cinematográficas, para televisión, video tape, radionovelas, discos fonográficos, cintas magnetofónicas, cassettes, tiras de

historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos; que se exhiban, transmitan o difundan en la República están sujetas a una retención del 25% de su renta imponible, la que esta constituida por el sesenta por ciento 60% de sus ingresos brutos. Artículo 35.

- D) La renta imponible de las empresas domiciliadas en el exterior que suministran noticias internacionales a empresas usuarias en el país es igual al sesenta por ciento (60%) sobre la cual en el momento de hacer el pago o acreditamiento en cuenta debe retenerse el veinticinco por ciento (25%).

En el artículo 45 de la Ley encontramos otras retenciones con carácter de pago definitivo a personas no domiciliadas en Guatemala, las que deben ser enteradas a las cajas de la Dirección General de Rentas Internas dentro de los quince primeros días hábiles del mes calendario inmediato siguiente a aquel en el que se percibieron o devengaron las rentas:

- 1) El diez por ciento (10%) sobre dividendos, participación de utilidades, ganancias y otros beneficios pagados o acreditados por sociedades o establecimientos domiciliados en el país. Se exceptúan estos cuando el contribuyente acredite que ya pago la totalidad del impuesto sobre la renta.
- 2) El diez por ciento (10%) sobre pagos o créditos por concepto de intereses, (siempre que no esten exentos por haberse negociado las divisas en el sistema bancario, art. 35 dcto. 36-97), honorarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras prestaciones afectas al impuesto, incluyendo sueldos y salarios, y las rentas a artistas de teatro, radio y televisión.
- 3) El veinticinco por ciento (25%) 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.
- 4) El veinticinco por ciento (25%) sobre pagos o acreditamientos en cuenta de cualquier otra renta de fuente guatemalteca no contemplada en los incisos

anteriores. Puede consultarse el anexo 17 para ver un ejemplo de como cumplir con esta obligación.

1.9) OBLIGACION DE EFECTUAR RETENCIONES A LOS EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA

Tal y como lo establece el artículo 57 de la Ley, las empresas individuales ó jurídicas, el Estado y sus empresas, al acreditar o pagar remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales deben retener el impuesto sobre la renta que corresponda.

Los agentes retenedores, deberán entregar una constancia de la retención efectuada, dentro de los veinte días hábiles inmediatos siguientes de efectuada, la cual puede según el segundo párrafo del inciso 2) del artículo 39 del Reglamento, puede ser reemplazada por la boleta de liquidación del pago o copia del cheque voucher, pero en este caso, deberá emitirse una constancia global del impuesto retenido durante todo el periodo, dentro del plazo de veinte días contados a partir de la fecha en que se efectuó la última retención del periodo al trabajador.

Los agentes retenedores del impuesto, en el momento de preparar la declaración jurada anual de retenciones, que comprueben que efectuaron retenciones en exceso a cualquiera de sus trabajadores, deberán devolver a estos las sumas retenidas en exceso. El formulario DRISR07 puede consultarse en el anexo 18. Veamos a continuación un ejemplo:

DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE
PERSONAS EXCLUSIVAMENTE EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA

Artículo 37 de la Ley

Sueldos y salarios	Q.50,000.00
Comisiones	20,000.00
Bonificaciones, incluso Decto 78-89	900.00
Diferidos	9,100.00

Renta Neta	Q 80,000.00
(-) Deducción única	(36,000.00)
(-) Cuotas al IGSS	(3,110.00)
(-) Cuotas por jubilaciones y montepíos	(2,450.00)
(-) Primas de Seguros de Vida No Dotales y de Gastos Médicos	(2,700.00)
(-) Honorarios por Gastos Médicos (Del Contribuyente y su familia)	(4,000.00)
(-) Pensiones Alimenticias	(4,800.00)

Renta Imponible	Q 26,940.00
	=====
Cálculo del Impuesto a Pagar	
15% Sobre la renta imponible	4,041.00
-) Crédito del IVA pagado.	
Límite máximo el 10% sobre la Renta Neta	
Q 80,000.00 * 10% Debe adjuntarse planilla que detallen los comprobantes que suman esta cantidad.	5,600.00

Crédito no reclamable	Q 1,559.00
	=====
Impuesto retenido DRISR 07	4,788.00

Impuesto a devolver	Q 4,788.00
	=====

1.10) RETENCIONES EN LA EMISION DE FACTURAS ESPECIALES

De acuerdo al artículo 11 del decreto 36-97, que modificó el artículo 31 de la Ley, los contribuyentes que emitan facturas especiales de acuerdo a la Ley del Impuesto Al Valor Agregado, se presume salvo prueba en contrario, la existencia de una renta imponible del cinco por ciento del importe bruto de cada factura especial, si se trata de venta de bienes y del veinte por ciento si la factura especial se emite por la prestación de servicios.

Los contribuyentes que emiten la factura especial, deberán retener con carácter de pago definitivo el impuesto que resulte de aplicar a la renta imponible presunta indicada en el párrafo anterior la tarifa del impuesto establecida en el artículo 44 de la ley. En cada factura especial debe consignarse el monto del impuesto retenido, sirviendo la copia de dicha factura como constancia de retención. Estas retenciones deben enterarse a las cajas fiscales dentro de los diez días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuaron las retenciones, consúltese el anexo 19, que esta basado en el ejemplo que sigue.

En el caso en que el agente de retención tome a su cargo el pago del impuesto que deba pagar el contribuyente, para los efectos de establecer el monto de la retención, deberá incrementarse la renta en el monto correspondiente al impuesto.

Ejemplo:

Cálculo de la Retención:

EMISION DE FACTURA ESPECIAL POR LA ADQUISICION
DE UN SERVICIO

	Q 3,300.00
(-) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	(300.00)
(-) VALOR DE LA RETENCION A DESCONTAR	(150.00)
(3,000.00*.2*.25)	

VALOR A PAGAR

Q 2,850.00

NUEVA BASE DE CALCULO, SI LA RETENCION NO SE DESCUENTA DEL PAGO.

VALOR DEL SERVICIO SIN IVA	Q 3,000.00
(+) Valor de la Retención	150.00

NUEVA BASE IMPONIBLE	Q 3,150.00
NUEVA RETENCION (3,150.00*.20*.25)	(Q 157.50)

NOTA:

Sí la factura se emite en el periodo 1 de Julio 1,997 al 30 de Junio de 1,998, entonces a la tarifa del 25% hay que agregarle el recargo del 20% establecido en el artículo 34 del decreto 36-97, y si es en el periodo del 1 de Julio de 1,998 al 30 de Junio de 1,999, entonces el recargo es del 10%.

Fuera de estos periodos solo procederá la retención aplicando la tarifa del 25%.

1.11) REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS

Según el artículo 14 del Decreto 26-92 y sus reformas, las personas individuales y jurídicas obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo al Código de Comercio, podrán revaluar los bienes que integran su activo fijo, siempre que paguen un impuesto sobre la renta por revaluación.

Las tasas del impuesto son las siguientes:

- A) El 0% cuando se trate de bienes inmuebles;
- B) El 10% para el resto de activos fijos.

El artículo nos da además las reglas para efectuar la revaluación, las cuales es necesario leer, para comprender el ejemplo que a continuación se presenta:

REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS
EJEMPLO DE BIENES INMUEBLES

DATOS

VALOR DE EDIFICIOS AL 30 JUNIO 1,997	Q 800,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA AL 30 JUNIO	200,000.00
VALOR DE MERCADO SEGÚN AVALÚO AUTORIZADO	1,900,000.00
FECHA DE CONTABILIZACION DE LA OPERACIÓN	31/10/97

A) CALCULO DEL IMPUESTO

Precio de Mercado al 31 de octubre	1,900,000.00
(-) Valor Neto según balance al 30 de Junio 1997	(Q 600,000.00)

Base Imponible	Q 1,300,000.00
Impuesto (Tasa del 0%)	Q. 0.00
	=====

NOTA: Según la ley, el valor neto se establece de acuerdo al valor en libros a la fecha del último cierre, independientemente de la fecha en que se realice la operación.

B) CALCULO DE LA DEPRECIACIÓN AL 30 JUNIO 1,998

Depreciación Julio-Octubre 97	13,333.00
$800,000.00 * 0.05 * 4/12$	
Depreciación Nov. 97 a Junio 98	63,333.00
$1,900,000.00 * 0.05 * 8/12$	

Total Depreciación	Q. 76,666.00
	=====

En los siguientes años la depreciación se calcula sobre el valor revaluado.

C) ANÁLISIS DE LA RENTABILIDAD DE LA OPERACIÓN

Ahorro del impuesto sobre la renta por año Q 23,750.00
 $1,900,000.00 * .05 = 95,000.00 * .25 \text{ ISR} *$

Pago del impuesto único sobre inmuebles
 $1,900,000.00 * .009 \text{ (Vig. 16/03/98)}$ Q 17,100.00

Diferencia primer año Q 6,650.00

* Para 1.998 la tasa tendrá un recargo del 20% y,
 para 1.999 la tasa tendrá un recargo del 10%

Efectuar la revaluación, a las tasas actuales del impuesto sobre la renta y el impuesto único sobre inmuebles, resulta rentable para las compañías.

NOTA:

A partir del 16 de Marzo de 1,998, entro en vigencia el decreto 15-98, nueva Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, que estableció la siguiente tarifa del impuesto:

VALOR INSCRITO		IMPUESTO	
EASTA	Q 2,000.00		EXENTO
DE	Q 2,000.01	A 20,000.00	2 POR MILLAR
DE	Q 20,000.01	A 70,000.00	6 POR MILLAR
DE	Q 70,000.01	EN ADELANTE	9 POR MILLAR

Sobre este valor, si la compañía efectúa el pago del impuesto a las de empresas mercantiles y agropecuarias, utilizando como base el valor de los activos, su impuesto se vería incrementado en Q 27,500.00 ($1,900,000.00 - 800,000.00 * 0.025$), que sería acreditable al impuesto sobre la renta.

D) EN EL CASO QUE EL BIEN INMUEBLE SE VENDA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1997, DE ACUERDO AL AVALÚO PRACTICADO.

Valor Revaluado	Q. 1,900,000.00
(-) Dep. Acum. al 31/12/97 (200,000.00+13,333.00+15,833.00)	229,166.00
Valor No Depreciado	Q 1,670,834.00
Gastos máximos permitidos 15% (Inciso b) art. 28, lo cuales deben comprobarse)	285,000.00
Costo básico del bien	Q 1,955,834.00
(-) Valor de Venta	Q 1,900,000.00
Pérdida de Capital	Q 55,834.00

E) IMPUESTO SIN LA REVALUACION

Valor Revaluado	Q. 800,000.00
(-) Dep. Acum. al 31/12/97 (200,000.00+20,000.00)	220,000.00
Valor No Depreciado	Q. 580,000.00
Gastos máximos permitidos 15% (Inciso b) art. 28, lo cuales deben comprobarse)	285,000.00
Costo básico del bien	Q. 865,000.00
(-) Valor de Venta	Q. 1,900,000.00
Ganancia de Capital	Q. 1,035,000.00
Impuesto del 10% sobre Ganancias de Capital	Q. 103,500.00

Al aceptar como deducción la revaluación efectuada el estado recupera lo dejado de percibir en 6 años, (Q 103,500.00/17,100 = 6.05) según las normas vigentes a partir del 16/03/98.

EJEMPLO EN CASO DE OTROS ACTIVOS

Impuesto de Revaluación 10%	
Valor revaluación maquinaria	Q. 500,000.00
Depreciación anual sobre revaluación	Q. 100,000.00
	<hr/>
Ahorro ISR	Q. 25,000.00
Pago del impuesto por revaluación	Q. 50,000.00
	<hr/>
Déficit primer año	Q. 25,000.00
Costo financiero sobre Q 25,000.00 en un año al 20%	Q. 5,000.00
	<hr/>
Déficit financiado	Q. 30,000.00
Ahorro ISR segundo año	Q. 25,000.00
	<hr/>
Déficit segundo año	Q. 5,000.00
Costo financiero	Q. 1,000.00
	<hr/>
Déficit financiado	Q. 6,000.00
	<hr/>
Ahorro ISR tercer año	Q. 25,000.00
	<hr/>
Ahorro tercer año	Q. 19,000.00
Ahorro cuarto año	Q. 25,000.00
	<hr/>
Ahorro total en la operación de revaluación	Q. 44,000.00

Si la revaluación se efectúa durante 1,998 se estaría obteniendo un ahorro del ISR adicional del 20% sobre los Q 25,000.00 y del 10% si se realiza en 1,999.

1.12) DEDUCCION POR REINVERSION DE UTILIDADES PROVENIENTES DE RENTAS GRAVADAS, EN PLANTA, MAQUINARIA Y EQUIPO, Y EN CAPITAL HUMANO

Aunque la reinversión de utilidades no es una obligación sino más bien es un derecho del contribuyente, se estudia en este capítulo por dos razones: La primera, es un beneficio importante que los contribuyentes pueden utilizar, y la segunda, porque una vez utilizado genera varias obligaciones.

De acuerdo con el artículo 40 de la Ley y 20 del Reglamento, las personas individuales propietarias de empresas y las personas jurídicas, pueden deducir de su renta neta, hasta un 15% del total de las utilidades del periodo anual de imposición que se reinviertan en la adquisición de planta, maquinaria y equipo; y un 5% en programas de capacitación y adiestramiento de sus trabajadores.

Los requisitos que esta reinversión debe llenar son los siguientes:

- A) La reinversión debe efectuarse después de los cinco meses de la fecha de cierre del ejercicio contable al que se le va a aplicar la deducción, o de no poder hacerse, deberá adjuntarse a la declaración jurada anual, un plan de inversión de que la misma se realizará dentro del periodo inmediato siguiente al periodo en que se aprovecha el beneficio. La reinversión debe de hacerse en bienes de planta, maquinaria y equipo directamente vinculados al proceso productivo y que se destinen a generar rentas gravadas, y en caso de capital humano, en programas de capacitación en beneficio directo de los trabajadores del contribuyente y podrá registrarse como gasto del periodo o como gasto capitalizable para su posterior amortización, mediante 5 cuotas anuales, sucesivas e iguales.
- B) La reinversión de utilidades también podrá efectuarse hasta en una cuarta parte de la deducción por reinversión de utilidades, del quince por ciento, en la adquisición de planta, maquinaria y equipo, mediante erogaciones en activos fijos para proyectos de fomento de actividades educativas, culturales o deportivas de los trabajadores y sus dependientes, así como en vivienda para uso gratuito o venta a costo a los trabajadores, en todos los casos, siempre que tales erogaciones no se hayan deducido como gasto del periodo anual de imposición correspondiente.
- C) Los bienes constituidos o adquiridos, deberán tener una vida útil no menor a cuatro años, calculándose la vida útil de acuerdo a los porcentajes contenidos en el artículo 19 de la ley.
- D) Como es lógico este beneficio no puede considerarse como pérdida de operación.

E) Si se venden los bienes comprados de los cuales se aprovechó este beneficio, antes de transcurridos cinco años, deberá incluirse como parte de la renta bruta un porcentaje de la deducción efectuada de acuerdo a los siguientes porcentajes:

En el primer período de imposición	100%
En el segundo período de imposición	75%
En el tercer período de imposición	50%
En el cuarto período de imposición	25%
En el quinto período de imposición	0%

Ejemplo:

Estado de Resultados
La Buena Tributación, S.A.
Por el año terminado el 30 de junio de 1,997

Ventas	Q. 3,200,500.00
Costo de Ventas	2,080,325.00

Utilidad Bruta en Ventas	Q 1,120,175.00
Gastos de Operación	640,091.00

Utilidad Antes Impuesto	
Sobre la Renta.....	Q. 480,084.00
	=====

La empresa La Buena Tributación, S.A., se dedica fabricar calzado deportivo y el 20 de agosto de 1,997 compró maquinaria para cortar suelas por un valor de Q.280,000.00.

Aplicación del Beneficio por Reinversión de Utilidades.

a) Monto Permitido:

Utilidad del ejercicio Q.480,084.00 * 0.15
(Tasa establecida) = Q. 72,012.60

b) Reinversión Efectuada:

En el plazo establecido, en maquinaria que servirá para generar rentas gravadas, cuya vida útil es de cinco años Q.280,000.00.

c) <u>Determinación del Impuesto:</u>	
Utilidad del Período	Q.480,084.00
(-) Dedución por Reinversión de Utilidades.	72,012.60
Renta Imponible	Q 408,071.40
25% Tasa de Impuesto	<u>Q.102,017.85</u>

Nota:

Para los periodos que inician a partir del 1 de Julio de 1,997 tienen un recargo del 20% y para los que inician después del 1 de Julio de 1,998 un recargo del 10%. Concluidos dichos periodos no se aplicará recargo alguno.

- d) En este caso también puede reinvertirse en proyectos de educación, culturales o deportivas para los trabajadores y sus dependientes hasta por un monto de Q.18,003.15 que es la cuarta parte de Q.72,012.60. El monto total de la deducción no puede ser superior en la combinación de ambas a los Q 72,012.60, pero si puede por ejemplo deducirse una reinversión en maquinaria por Q 50,000.00 y deducirse además los Q 18,003.15.
- e) Adicionalmente puede reinvertirse el 5% en capacitación del recurso humano, es decir Q 24,004.20, la que no afecta las deducciones anteriores.

1.13) PAGOS TRIMESTRALES

Todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta, están obligados a efectuar pagos trimestrales del impuesto sobre la renta, de acuerdo al artículo 61 del decreto 26-92, reformado por el artículo 12 del decreto 61-94 y 27 del decreto 35-97 , y los artículos 28 y 29 del Reglamento.

Los pagos trimestrales deben efectuarse dentro del mes calendario siguiente a la finalización de cada trimestre vencido. El impuesto se liquidará definitivamente en forma anual, de acuerdo al periodo de imposición del contribuyente.

Se efectuaran tres pagos trimestrales y el cuarto pago se hará junto con la declaración jurada anual, dentro de los 90 días hábiles siguientes a terminado el periodo de imposición.

El contribuyente podrá descontar de cada pago trimestral:

- Las retenciones si se opto por el pago optativo, que no es carácter definitivo.
- El impuesto extraordinario y de solidaridad correspondiente a 1,997.
- El Impuesto anual de empresas mercantiles y agropecuarias.

El contribuyente puede elegir cualquiera de los siguientes métodos, pero una vez elegido uno, no podrá cambiarlo sin autorización previa de la Dirección.

- a) Efectuar Cierres Trimestrales. Determinando la renta imponible trimestral, pagando el impuesto que corresponda. Los contribuyentes que elijan esta opción, deberán acumular la ganancia o pérdida obtenida en cada trimestre, para determinar el nuevo impuesto, restarle el impuesto ya pagado y pagar la diferencia.
- b) Pagar El Impuesto Sobre La Base De Una Renta Imponible Del 5% Sobre Los Ingresos Brutos.

Ingresos Brutos	Q. 10,000.00
-) Ingresos Pago Definitivo	2,000.00
-) Rentas exentas y Ganancias de Capital	1,000.00

Base Para el Calculo	Q. 7,000.00
Renta Imponible 5%	350.00
Impuesto 25%	87.50
	=====

Adicionalmente debe considerarse para el periodo 1,997-1998 un recargo del 20% y para 1,998-1,999 un recargo del 10%, por la reducción gradual de tarifas establecida en el decreto 36-97.

- c) Pagar Trimestralmente Una Cuarta Parte Del Impuesto Determinado En El Periodo De Imposición Anual Anterior.

Suponiendo un impuesto en el periodo
1 julio 1996 al 30 junio 1997 Q. 280,000.00
Se efectuarían tres pagos trimestrales de
70,000.00

Según el numeral 3 del artículo 28, si no pagaron impuesto el año anterior, no podrán optar por esta opción, debiendo solicitar el cambio de método de pagos trimestrales.

- d) Contribuyentes Que Tengan Fijado Por Ley El Precio De Venta Del Producto O Su Margen De Utilidad.

Los contribuyentes que distribuyan mercaderías al por mayor, siempre que demuestren que su margen bruto de utilidad entre la compra y la venta es menor del 10%, pueden solicitar que su pago trimestral sea del 1% sobre sus ventas.

- e) Expendedores De Derivados Del Petróleo

Estos contribuyentes podrán efectuar los pagos trimestrales del impuesto, aplicando el 1.5% sobre el margen bruto de utilidad que establezca durante el trimestre, según sus registros contables.

- f) Contribuyentes Que Se Dedicuen A La Exportación:

Podrán efectuar los pagos trimestrales aplicando el 1.5% sobre el equivalente en moneda nacional del valor FOB de cada exportación, que realicen durante el trimestre correspondiente.

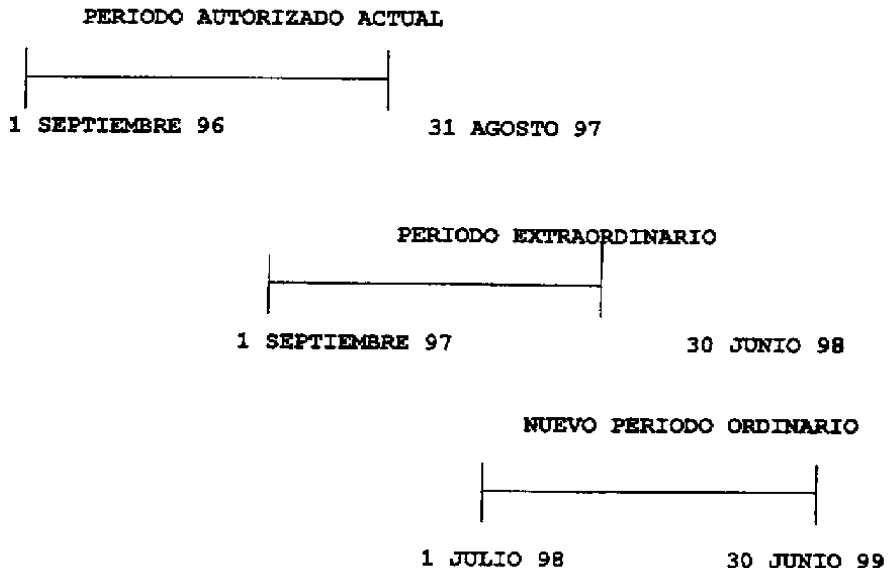
Un ejemplo del pago trimestral basado en la cuarta parte del impuesto sobre la renta pagado en el periodo anterior se puede observar en el anexo 20.

1.14) DEL PERIODO ANUAL DE IMPOSICION:

El periodo anual de liquidación definitiva del impuesto sobre la renta, esta regulado en el artículo 7 de la ley, modificado por el artículo 4 del decreto 61-94 y 4 del 36-97, estableciéndose en el mismo que el periodo para empresas individuales empieza el uno de Julio de un año y termina el 30 de Junio del año siguiente, lo mismo para las empresas jurídicas, con la excepción que estas últimas podrán solicitar que su periodo de imposición definitivo anual sea del 1 de Enero al 31 de Diciembre, siempre que así conste en su escritura social de constitución.

Esta disposición entró en vigencia el 1 de Julio de 1,997, y las empresas que tenían autorizado un periodo diferente, deben adecuarse a los nuevos periodos establecidos.

A continuación se presenta un ejemplo de la adecuación de periodos:



2) OBLIGACIONES FISCALES DE ACUERDO CON LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Las obligaciones contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado decreto 27-92 y sus modificaciones contenidas en los decretos 60-94 y 142-96, junto con la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Tributario, son las tres leyes fiscales más importantes en nuestro país, conteniendo la mayoría de obligaciones principales y formales que los contribuyentes deben cumplir.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado parte del principio que el consumidor final de un producto, debe pagar un porcentaje "X" sobre el valor del mismo, el que es recaudado por quién lo vende. Hasta aquí pareciera un impuesto normal al consumo, sin embargo en este impuesto se trata de eliminar los impuestos sobre las ventas en cascada, donde los productos van subiendo de valor en cada proceso de la comercialización. Con el Impuesto al Valor Agregado el contribuyente sólo le remite al Fisco, el impuesto generado por el valor que él agregó al producto.

Para lograr lo anterior del impuesto recaudado por el contribuyente le resta el impuesto a su vez pagado a otros contribuyentes, en la adquisición de bienes y servicios necesarios para producir o comercializar el producto vendido, evitándose así que el impuesto pagado se convierta en parte del costo y que se traslade de un intermediario a otro.

Para regular el proceso anterior el decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus modificaciones establece entre sus principales obligaciones a las empresas comerciales las siguientes:

2.1) RECAUDACION DEL IMPUESTO

Según el inciso 6 del artículo 2 de la Ley: "Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con la Ley", son contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.

Los contribuyentes están obligados a recaudar el impuesto que se genere en la venta de mercancías y bienes inmuebles, las prestaciones de servicios, el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, y de pagar el impuesto en el caso de importación o nacionalización de mercancías, el retiro de bienes muebles efectuados por el contribuyente o la auto prestación de servicios, la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltantes de inventario y en la compra de bienes y servicios a otros contribuyentes. (Sobre faltantes de inventarios véase el numeral 2.8 de este trabajo).

Para efectuar la recaudación del impuesto antes mencionado los contribuyentes cargarán el diez por ciento sobre las ventas que realicen de mercancías y servicios gravados durante el período impositivo, que es de un mes, lo que constituirá el débito fiscal para la determinación de la obligación tributaria.

El impuesto deberá calcularse sobre el precio de venta menos los descuentos concedidos, más los siguientes cargos:

- A) Los reajustes y recargos financieros.
- B) El valor de los bienes que se utilicen para la prestación del servicio.
- C) El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar la devolución de los mismos.
- D) Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figuren en las facturas.

2.2) PRESENTACION DE LA DECLARACION JURADA MENSUAL

Todos los contribuyentes deberán presentar una declaración dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, por medio de la cual determinarán su obligación tributaria. Esta declaración deberá ser presentada por el contribuyente aunque no hubiese habido movimiento durante el período impositivo que se declara o no resulte impuesto a pagar.

El contribuyente que tenga más de un establecimiento mercantil, deberá declarar y pagar el impuesto correspondiente a

las operaciones efectuadas en todos aquéllos en forma conjunta en un sólo formulario.

En las declaraciones juradas se debe consolidar el total de débitos y créditos fiscales que generaron las diferentes operaciones gravadas durante el período impositivo y la diferencia entre ambos constituye el impuesto a pagar o el remanente del crédito fiscal para el siguiente período, dependiendo cual de los dos sea mayor. El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por la compra de bienes y servicios realizadas, la importación de mercancías, o cualquier otra operación afecta realizada. (El débito fiscal fue explicado en el párrafo anterior).

2.3) DOCUMENTACION DEL CREDITO FISCAL

El crédito fiscal reclamado por el contribuyente en sus declaraciones juradas mensuales, deberán estar asentadas en el libro de compras (se explica en que consiste más adelante) y estar amparado por cualquiera de los documentos siguientes, según sea el caso.

- A) Facturas;
- B) Notas de Débito;
- C) En el formulario 144, recibo de ingreso en el caso de las importaciones;
- D) En las escrituras públicas en el caso de compra de vehículos automotores y bienes inmuebles;
- E) Facturas Especiales;

Del crédito fiscal determinado deberán deducirse el impuesto consignado en las notas de crédito recibidas de los proveedores por la devolución, descuentos, bonificaciones y otras reducciones concedidas por los mismos. Por otra parte deberá aumentarse con el importe de las notas de débito recibidas y registradas durante el mes por aumentos de impuestos ya facturados.

No se puede reclamar crédito fiscal por las compras de bienes y servicios que no guarden relación alguna con la actividad económica del contribuyente.

Las fechas de las facturas y de los recibos de pago de derechos de importación legalmente extendidos, deben corresponder al mes del periodo 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.

2.4) DOCUMENTOS OBLIGATORIOS

Todos los contribuyentes al Impuesto al Valor Agregado, cuando realicen determinados supuestos, según el artículo 29 de la Ley (reformado por el art. 16 del Dcto.60-94 y 12 del Decto. 142-96) deben emitir los siguientes documentos:

- A) Facturas: En las operaciones que realicen con otros contribuyentes, incluso cuando efectúen ventas exentas.
- B) Notas de débito: Para aumentar de precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.
- C) Notas de crédito: Para devoluciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.
- D) Facturas especiales: Para utilizarlas en la adquisición de bienes y servicios de personas individuales que, por la naturaleza de su actividad o por cualquier otra circunstancia no extiendan facturas. El pago del impuesto al valor agregado en estas facturas, las hace el comprador, quién la emite, en efectivo por medio del formulario DRI-1, adjuntando un anexo donde se detallan las mismas.

Es importante señalar que éstos documentos antes de ser utilizados deben ser autorizados por la Dirección General de Rentas Internas, consúltese el anexo 11 y deben llenar los requisitos establecidos en los artículos del 32 al 36 del Reglamento, Acuerdo Gubernativo 311-97.

Como parte de los documentos se aceptan los tickets emitidos por las cajas registradoras en forma mecanizada, siempre que se extienda a un consumidor final.

Es obligatorio la emisión de la factura:

- a) En la venta de bienes muebles en el mismo momento en que se haga la entrega real o simbólica de los bienes.
- b) En el caso de la prestación de servicios, en el momento en que la remuneración se perciba.

2.5) LIBROS AUXILIARES DE COMPRAS Y VENTAS Y CUENTAS CONTABLES.

Los contribuyentes del impuesto, deberán llevar en forma manual o computarizada dos libros auxiliares, uno para anotar sus compras y crédito fiscal y otro para anotar sus ventas y débito fiscal.

Estos libros deberán ser mantenidos permanentemente en cada negocio o establecimiento, o en la oficina del contador del contribuyente debidamente registrado en la Dirección General de Rentas Internas, debiéndose anotar las ventas día por día y las compras factura por factura. Los mismos deberán estar habilitados por la Dirección General de Rentas Internas. Estos libros son la base para la elaboración de la declaración jurada mensual.

Los contribuyentes dentro de sus registros contables deberán crear tres cuentas contables específicas, una para anotar el débito fiscal o sea el IVA por pagar, otra para controlar el crédito fiscal por las compras locales y en el caso de los importadores una tercera para registrar el IVA pagado en las importaciones.

2.6) FIJACION DEL PRECIO DE VENTA

En los precios de los bienes y servicios que se ofrezcan al público deberá incluirse el Impuesto al Valor Agregado, es decir que si un producto tiene un costo de veinte quetzales (Q.20.00),

el comerciante desea tener una ganancia de diez quetzales (Q.10.00), le correspondería un impuesto de tres quetzales (Q.3.00); el precio ofrecido al público en anuncios, rótulos, precios marcados en los productos, listados, etc., deberá ser de treinta y tres quetzales (Q.33.00).

Cuando se emite la factura correspondiente, se consignará como el precio de venta: Treinta y tres quetzales.

2.7) REGIMEN DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Como un caso totalmente aparte, con obligaciones diferentes, la Ley creó una figura impositiva diferente de los contribuyentes normales, a los que les denominó pequeños contribuyentes; los que define como las personas individuales, cuyo monto de ventas anuales o de servicios prestados, no exceda de sesenta mil quetzales (Q.60,000.00).

Los contribuyentes que opten por este régimen, deberán llevar un libro previamente habilitado por la Dirección, para registrar sus compras y sus ventas, la emisión de facturas por todas sus ventas mayores de veinticinco quetzales (Q.25.00) y presentar durante el mes de febrero una declaración anual, (véase anexo 21), en la cual consolidarán los débitos y créditos fiscales del año anterior.

De acuerdo al artículo 45 del Acuerdo Gubernativo 311-97, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las ventas menores de Q 25.00 formarán parte de su débito fiscal, debiendo emitir una factura diariamente para consolidar estas ventas, conservando la original y copia.

La diferencia entre el débito y el crédito fiscal, cuando resulte impuesto a pagar, se satisfará adhiriendo timbres fiscales al libro de compras y ventas por el monto a pagar, no teniendo obligación de presentar declaración jurada mensual como los contribuyentes normales. Cuando se produzca remanentes de crédito fiscal, éstos podrán trasladarse al período siguiente, hasta agotarlo, pero en ningún caso podrá solicitarse su devolución.

2.8) FALTANTES DE INVENTARIO

El numeral 7) del artículo 3 de la Ley literalmente dice que se genera el impuesto al valor agregado en "la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica."

La base imponible en estos casos será el costo de adquisición o de producción según sea el caso.

3) OBLIGACIONES FISCALES QUE DEBEN CUMPLIRSE DE ACUERDO CON LA LEY DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y PAPEL SELLADO PARA PROTOCOLOS.

Toca ahora examinar las obligaciones que impone esta ley, decreto 37-92 del Congreso de la República que esta en vigencia a partir del 1 de Julio de 1,992, y que sobre todo contiene un impuesto documentario sobre los actos y contratos gravados según la ley. En este sentido las empresas comerciales están afectas a cumplir con sus disposiciones en la medida que celebren operaciones gravadas que básicamente pueden consistir en:

- A) Contratos civiles y mercantiles;
- B) Realización de operaciones con documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país, al tiempo de ser protocolizados, de presentarse ante cualquier autoridad o de ser citados en cualquier actuación notarial.
- C) Si emiten o reciben documentos públicos o privados cuya finalidad sea comprobación del pago con bienes o sumas de dinero.

- D) Los recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios organizados en forma individual, para gastos personales de sus propietarios.

De acuerdo a esta ley, el sujeto pasivo del impuesto son ambas partes, teniendo responsabilidad solidaria en el pago del mismo y el hecho generador es la emisión, suscripción u otorgamiento de los documentos.

Entre las pocas obligaciones de tipo general que encontramos en esta ley tenemos:

- a) La habilitación de los libros de contabilidad, hojas movibles de contabilidad, actos o registros, debiéndose pagar cincuenta centavos por cada hoja. Según el Código de Comercio las hojas de los libros de contabilidad también deben de estar autorizadas, existiendo un impuesto de quince centavos por la autorización de cada hoja. La habilitación de los libros debe hacerse dentro de los treinta días de inscribirse en el Registro Mercantil de la República.
- b) La renovación del nombramiento del representante legal de las personas jurídicas de cualquier naturaleza, el cual se deberá hacer en una hoja de papel sellado de cien quetzales e inscribirse en el Registro Mercantil de la República.

4) OBLIGACIONES QUE DEBEN OBSERVARSE DE ACUERDO AL CÓDIGO TRIBUTARIO

El decreto 6-91 y sus reformas, Código Tributario, norma principalmente tres aspectos:

- A) Las diferentes figuras jurídicas que utilizan todas las demás leyes tributarias, como lo son los plazos, sujetos activos y pasivos, contribuyentes, responsables, hecho generador, etc.
- B) Los derechos y obligaciones de los diferentes sujetos de la relación tributaria, como lo son las facultades de la administración tributaria, prescripción, el proceso

administrativo de los impuestos, los recursos contra las resoluciones de la administración tributaria, el cobro del impuesto por la vía jurisdiccional, etc..

- C) Las infracciones por violaciones a las normas tributarias y sus respectivas sanciones, especificando las mismas para todas las normas tributarias.

Todo lo anterior implica que el contribuyente debe cumplir con múltiples obligaciones formales y principales según este código, pero que nacen de circunstancias específicas que puedan darse o no darse en toda relación tributaria, por ejemplo, que el contribuyente sea fiscalizado por parte de la administración tributaria, le sean notificados ajustes a cualquier impuesto, que el contribuyente no esté de acuerdo con los mismos, procediendo a su defensa. En todo este proceso ambos deben cumplir con ciertos plazos y requisitos formales. Todos estos requisitos y obligaciones no serán estudiados en el presente trabajo de tesis, sino únicamente serán estudiados aquellos requisitos de carácter general que deben cumplirse para no incurrir en infracciones y por ende estar sujetos a sanciones.

4.1) CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES

Son contribuyentes según el artículo 21 del Código Tributario, las personas individuales y jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Es responsable, según el artículo 25, la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste. También es responsable la persona, sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas, aún cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributo.

También dentro de la Ley, se definen responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a los representantes de los contribuyentes, sin que esta responsabilidad afecte su patrimonio propio, salvo el caso de dolo de tal representante. Los responsables por representación son:

- A) Los representantes legales de las personas jurídicas;
- B) Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.
- C) Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
- D) Los síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores.

También se adquiere responsabilidad para el pago de los tributos en el caso de los nuevos propietarios de bienes y patrimonios afectos a impuestos en los casos de compra, fusión o absorción de empresas, los herederos o sucesores de empresas.

Una de las responsabilidades más conocidas y utilizadas para recaudar tributos son los agentes de retención y percepción. Son agentes de retención las personas que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes. Son agentes de percepción las personas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco o estén autorizados para recibirlos por cuenta de la administración tributaria en su función de recaudación.

Los agentes de retención y percepción son solidariamente responsables con el contribuyente por las sumas que debió retener o percibir, salvo que acredite que estos pagaron el impuesto respectivo por su cuenta.

Las definiciones de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción del impuesto, son de gran importancia debido a que estas figuras son utilizadas en todas las leyes tributarias para fijar las obligaciones que tendrán respecto al cobro, control y pago de un impuesto. En las leyes tributarias específicas como la del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto único sobre inmuebles, etc. ya sólo utilizan estas figuras jurídicas para definir quienes son y sus responsabilidades ante la administración tributaria.

Una característica común de estos agentes tributarios es que forzosamente deben estar inscritos ante la administración tributaria.

4.2) INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El Código Tributario establece seis clases de infracciones tributarias como lo son:

- A) Pago extemporáneo de las retenciones;
 - B) Mora;
 - C) Omisión de pago de tributos;
 - D) Resistencia a la acción fiscalizadora;
 - E) Incumplimiento de las obligaciones formales;
 - F) Las que se establecen en las leyes específicas;
- a) Pago extemporáneo de las retenciones:

Los agentes de percepción o de retención, serán sancionados con una multa del cien por ciento del impuesto retenido o percibido, cuando no enteren a las cajas fiscales o por medio de las instituciones habilitadas para el efecto, las sumas de impuestos retenidos o percibidos o lo hicieren fuera del plazo establecido por las leyes específicas. Si el pago es voluntario antes de ser requerido por la administración tributaria la sanción anterior será del 50% del impuesto no enterado.

b) Mora:

Según el artículo 92 del Código Tributario, incurre en mora el contribuyente que cumple con el pago de la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo, pero antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, la cual consistirá, en el 0.0005 por día de atraso sobre el impuesto omitido.

c) Omisión del pago de tributos:

El artículo 88 establece que "La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o la determinación incorrecta por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en tanto no configure defraudación mora o apropiación indebida de tributos, que pueda resultar en el pago de cantidades menores a las que legalmente proceden.

Con respecto a la infracción de los deberes formales y materiales, es el incumplimiento o violación a todos los requisitos estudiados en el presente capítulo y para los

cuales existen diversas sanciones pecuniarias que no se enumeran, porque el objetivo es plasmar los que debemos de hacer y cumplir independientemente de la sanción que exista.

Por último el código tributario también norma lo relativo a la responsabilidad de los profesionales y técnicos en el sentido de señalar que son responsables si por dolo se produce incumplimiento de las obligaciones tributarias.

d) Resistencia a la Acción Fiscalizadora:

Según el código tributario se constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria (art. 93 del C. T.) cualquier acto o acción que obstaculice o impida la acción fiscalizadora, después de tres días hábiles improrrogables de que el contribuyente haya sido notificado del nombramiento de quien practicará la fiscalización; especificando que esta infracción se comete cuando el contribuyente o responsable, no permite que se practiquen las actuaciones y diligencias necesarias para aplicar y recaudar los tributos ó verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. También consiste resistencia a la acción fiscalizadora la negativa a proporcionar la información, libros y registros, datos y elementos necesarios para establecer la base imponible de los mismos y comprobar la cancelación de las obligaciones tributarias. Impedir el acceso al sistema de cómputo que utilice el contribuyente, en lo relativo al registro de sus operaciones contables y tributarias.

La sanción será el equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos del contribuyente durante el periodo mensual, trimestral o anual que se revise.

5) IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS FINANCIEROS

El 27 de Abril de 1,995 fue publicado y entró en vigencia el decreto 26-95, que estableció el impuesto sobre productos financieros, que grava con el diez por ciento los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de

títulos-valores, públicos y privados que se paguen o acrediten en cuenta a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, no sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos.

Las personas individuales o jurídicas que paguen rentas por estos conceptos, deberán retener el impuesto y enterarlos a las cajas fiscales dentro de los primeros diez días siguientes al mes calendario en que se efectuó dicha retención.

Estos ingresos quedaron exentos del impuesto sobre la renta.

6) IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS

A partir del 11 de Mayo de 1,995 entro en vigencia por cuatro años el decreto 32-95, que establece un impuesto a cargo de las personas individuales y jurídicas propietarias de empresas mercantiles y agropecuarias domiciliadas o situadas en el territorio nacional, la cual fue reformada por el decreto 116-97, del 23 de diciembre de 1,997.

Este impuesto se paga trimestralmente y se calcula sobre dos bases, a opción del contribuyente:

a) Sobre la Base de los Activos:

La cuarta parte del monto que resulte de restar al total de activos, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del Fisco, tomando como referencia el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre La Renta, que se encuentra en vigencia durante el trimestre que se determina y paga, multiplicado por el 2.5%

b) Sobre la Base de los Ingresos Brutos:

También se puede calcular el 1.25% sobre la cuarta parte de los ingresos brutos, tomando como referencia lo que declararon o debieron declarar, en el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre La Renta inmediato anterior al que se encuentra en vigencia durante el trimestre que se determina y paga.

El impuesto es por trimestre calendario, y se paga dentro de los quince días siguientes de vencido el trimestre, consúltese el anexo 22, basado en el ejemplo.

Ejemplo Sobre la Base de los Activos:

BALANCE GENERAL
LA BUENA TRIBUTACIÓN S.A.
AL 30 DE JUNIO DE 1,997

ACTIVO	
CIRCULANTE	
BANCOS	Q 215,000.00
CUENTAS POR COBRAR	550,000.00
IVA POR COBRAR	15,000.00
IMPUESTO A LAS EMP. MERCANT.	97,000.00
PAGOS TRIMESTRALES DEL ISR	80,000.00
INVENTARIOS	700,000.00
GASTOS ANTICIPADOS	30,000.00

	Q1,687,000.00

PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	
EDIFICIOS (neto)	Q1,600,000.00
MOBILIARIO Y EQUIPO (neto)	620,000.00
VEHÍCULOS (neto)	410,000.00

	Q2,630,000.00

CARGO DIFERIDOS	
GASTOS DE ORGANIZACIÓN (neto)	Q 200,000.00
ISR RETENIDO 95-96	30,000.00
GASTOS DE INSTALACIÓN (neto)	125,000.00

	Q 355,000.00

TOTAL DEL ACTIVO	Q4,672,000.00
	=====

PASIVO	
CORTO PLAZO	
PROVEEDORES	Q 400,000.00
CUENTAS POR PAGAR	225,000.00
RESERVAS LABORALES	235,000.00
IMPUESTOS POR PAGAR	115,000.00

	Q. 975,000.00

LARGO PLAZO	
PRESTAMOS POR PAGAR	Q1,000,000.00

TOTAL PASIVO	Q1,975,000.00
CAPITAL	
CAPITAL AUTORIZADO	Q1,000,000.00
UTILIDADES NO DISTRIBUIDAS	1,135,000.00
UTILIDAD DEL PERIODO	562,000.00

CAPITAL	Q2,697,000.00

TOTAL PASIVO Y CAPITAL	<u>Q4,672,000.00</u>

CALCULO DEL IMPUESTO DE EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS.

Trimestre Enero-Marzo 1998

Total de Activos	Q 4,672,000.00
-) Créditos Fiscales Pendientes de Reintegro:	
IVA por Cobrar	15,000.00
Cuota Anual de Empresas Mercantiles	97,000.00
Pagos Trimestrales de ISR	80,000.00
ISR Retenido 95-96	30,000.00

	Q 4,450,000.00

Dividido dentro de 4	Q 1,112,500.00
Tarifa del impuesto 2.5%	Q 27,812.50

En este caso los Q 27,812.50 se pagarían dentro de los primeros quince días hábiles del mes de Abril de 1,998.

CAPITULO V

PRINCIPALES ERRORES Y CONTRADICCIONES EN LAS LEYES TRIBUTARIAS

En el capítulo I se estudió la teoría general sobre los tributos, examinando su origen, los principales conceptos utilizados, clases y repercusiones generales, para pasar en el capítulo III a describir las principales obligaciones que toda empresa comercial debe cumplir cuando se constituye y empieza a realizar sus operaciones. Posteriormente en el capítulo IV detallamos las principales obligaciones sustantivas y formales que los contribuyentes deben cumplir en el transcurso de un año, tiempo que abarca su período contable y durante el cual se dan por lo menos una vez, el pago de los principales impuestos.

Estamos listos entonces para empezar una de las partes más importantes y productivas de este trabajo de tesis, como lo es señalar lo que en mi criterio son algunos de los errores y contradicciones que contienen las principales leyes tributarias del país, y que hacen de nuestro sistema de recaudación, pago, control y fiscalización de impuestos, de difícil interpretación y aplicación tanto para los contribuyentes y responsables como para la Administración Tributaria.

Como se ha hecho en los capítulos anteriores, para hacer el análisis respectivo, se hará de acuerdo a las distintas leyes tributarias que existen en el país.

1) ERRORES Y CONTRADICCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Para empezar este capítulo nos referiremos al decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del 1 de Julio de 1,992, y sus modificaciones, contenidas en los decretos 61-94 y 36-97, así como por sentencias de la corte de constitucionalidad, que como mencionamos en el capítulo anterior contiene las

principales obligaciones que se deben cumplir con relación al sistema contable.

Esta Ley en sus considerandos menciona "Que es necesario mejorar, modernizar y simplificar la estructura impositiva para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, e incrementar la eficiencia administrativa y la recaudación de los tributos", agregando más adelante que "...para lograr tales propósitos, es necesario introducir un mayor grado de equidad al Impuesto Sobre la Renta, ampliando la base de dicho tributo con la finalidad de evitar su erosión, y cumplir con los principios de generalidad y capacidad de pago".

Es entonces importante analizar y concluir después, si la reforma tributaria de 1,992, la de diciembre de 1,994, así como la de 1,997 alcanzaron los objetivos propuestos, o si por el contrario estas leyes vinieron a deteriorar aún más el sistema tributario y la confianza del contribuyente, elemento último, que aún siendo subjetivo, que no teniendo una base de sustentación jurídica, juega un papel importante y determinante en la recaudación de impuestos, sobre todo en el monto de los mismos. Es un hecho innegable que siendo los tributos una imposición del Estado contra el contribuyente, este siempre estará renuente a pagarlos, y si a esto le agregamos la creencia generalizada en nuestro país que los impuestos solo sirven para sostener a la clase burocrática, para engrosar las inmensas fortunas de los altos funcionarios del Estado, para generar corrupción y en mínima parte para atender a los más pobres y para realizar la inversión en infraestructura que el país necesita urgentemente, se convierte en un hecho natural, moralmente aceptado, la evasión de los impuestos.

Sobre la confianza del destino de los impuestos que pagan todos los guatemaltecos se comenta en un apartado posterior el caso del decreto 58-91 que estableció el impuesto extraordinario y de emisión de bonos del Tesoro Emergencia 1,991, y la del decreto 31-96 Ley de Solidaridad, Extraordinario y Temporal.

1.1) MODIFICACIONES A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO.

Con solo enumerar las diferentes modificaciones que ha tenido esta ley, es suficiente para entender lo complicado del sistema

tributario guatemalteco, la falta de consistencia en sus conceptos y enfoques, la falta de certeza tributaria, y porque no decirlo, el constante anhelo de la Administración Tributaria de corregir los errores detectados.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, decreto 26-92 del Congreso de la República, ha sufrido a través del tiempo, varias modificaciones, unas por reformas a la Ley decretadas por el Congreso de la República o por la Corte de Constitucionalidad, al suspender algunas de sus disposiciones y otras por leyes que de alguna forma han modificado el cálculo o determinación del impuesto, siendo las siguientes:

- a) Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, publicada el 17 de marzo de 1,994, vigente a partir del 18 de marzo de 1,994. Declaró inconstitucional el art. 62 y 66 de la Ley.
- b) Sentencia de la Corte de Constitucionalidad publicada y vigente el 4 de marzo de 1,994. Declaró parcialmente inconstitucional el artículo 42 del Reglamento.
- c) Decreto 61-94. Modificaciones al Impuesto Sobre la Renta. Publicada el 23 de diciembre de 1,994, vigente a partir del 1 de enero de 1,995.
- d) Acuerdo Gubernativo 112-95. Modificaciones al Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre La Renta. Vigente a partir del 3 de marzo de 1,995.
- e) Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, publicada y vigente el 6 de abril de 1,995. Suspendió de forma provisional los artículos 14, 15 y 17 del decreto 61-94.
- f) Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, publicada y vigente el 7 de abril de 1,995. Suspendió de forma provisional los articulo 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 11, y 12 del Acuerdo Gubernativo 112-95.
- g) Decreto número 26-95, Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros. Publicada y vigente el 27 de Abril de 1,995.
- h) Decreto número 32-95, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, publicada el 3 de mayo de 1,995 y vigente a partir del 11 de Mayo de 1,995. Derogó

el artículo 72 que establecía la cuota anual de personas jurídicas y estableció el nuevo impuesto.

- i) Sentencia de la Corte de Constitucionalidad. Publicada el 23 de octubre de 1,995, vigente desde la suspensión provisional del 6 de abril de 1,995. Declaro inconstitucional los artículos 65 y 77.
- j) Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, publicada y vigente el 6 de abril de 1,995. Suspendió en forma provisional los artículos 14, 15 y 17 del decreto 61-94.
- k) Decreto número 31-96, publicado el 29 de mayo de 1,996, vigente a partir del 1 de junio de 1,996. Ley del Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal.
- l) Acuerdo Gubernativo 194-96, publicado el 10 de Junio de 1,996, vigente a partir del 11 de Junio. Reglamento a la Ley del Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal.
- m) Decreto 36-97. Modificaciones al Impuesto Sobre la Renta. Publicado el 19 de Junio de 1,997. Vigentes a partir del 1 de Julio de 1,997.
- n) Acuerdo Gubernativo 596-97. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicado el 7 de Agosto de 1,997. Vigente a partir del 8 de Agosto de 1,997. Sustituye al anterior reglamento Acuerdo 624-92.
- o) Decreto 116-97. Reformas a la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, Decreto 32.95. Publicado el 23 de Diciembre de 1,997. Vigente a partir del 1 de Enero de 1,998.
- p) Decreto 117-97. Ley de Supresión de Exenciones, Exoneraciones y Deducciones en Materia Tributaria y Fiscal.

El estudio se hará dividiendo la ley en temas y disposiciones específicas y el primero en tratar será el que a mi juicio, generó durante todo el tiempo que estuvo vigente la mayor controversia, tanto por los montos que obligaba a pagar, por lo injusto del sistema, por lo evidente de su ilegalidad, y según mi criterio por la desconfianza que produjo entre los contribuyentes como lo son los pagos a cuenta y retenciones del impuesto sobre la renta.

1.2) PAGOS A CUENTA Y RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Si se realiza un poco de historia el artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta textualmente establecía "Todos los contribuyentes, excepto aquellos cuya renta provenga exclusivamente de su trabajo personal en relación de dependencia, o de actividades a que se refiere el artículo 62 y 64 de esta ley, deberán realizar pagos a cuenta del impuesto, trimestrales, en el transcurso de cada período anual de imposición. El pago de cada cuota trimestral será el equivalente al uno y medio por ciento (1.5%) del total de sus rentas brutas, con exclusión de las rentas exentas y las ganancias de capital, que haya obtenido durante cada trimestre, y deberá realizarse dentro de los primeros quince (15) días hábiles inmediatos siguientes a la finalización del primero, segundo, tercero y cuarto trimestres del período anual de imposición. Dicho pago a cuenta se determinará por medio de declaración jurada y será acreditable para cancelar el impuesto sobre la renta del respectivo período anual de imposición." Este artículo fue declarado inconstitucional por la Corte de Constitucionalidad, según sentencia publicada el 17 de marzo de 1,994 con vigencia a partir de día siguiente, aspecto que se comenta más adelante.

Los pagos a cuenta así establecidos dañaron la confianza del contribuyente en primer lugar porque se convirtió el impuesto sobre la renta en un impuesto sobre las ventas, al tener que pagar el 1.5% por cada quetzal vendido, que al final del ejercicio regularmente sobrepasaba el impuesto sobre la renta determinado de acuerdo a las disposiciones de la ley, pago en exceso, que al no serle devuelto al contribuyente, se convertía automáticamente en impuesto, sino de forma legal, si de hecho. Obsérvese que hasta las empresas que estaban operando con pérdidas tenían que pagarlo, siendo en este caso hasta confiscatorio.

Otro factor que generó desconfianza y resistencia contra este pago y por ende contra todos los tributos, porque en materia tributaria un malestar se generaliza a todo el sistema por la evasión que provoca, era el hecho de que la Administración Tributaria se empeñaba en cobrar aún el cuarto pago, a pesar que el contribuyente pudiera demostrar, según su declaración jurada anual que el impuesto que le correspondía ya estaba pagado o no había impuesto a pagar. Esto y el hecho que no fuera devuelto con posterioridad, causó en la mayoría de contribuyentes la impresión de un cobro desmedido del Estado, junto con el hecho ineludible de

que en el país no ha habido la suficiente inversión en infraestructura, salud, educación y seguridad, provocó una rebeldía plena al pago de este y cualquier otro impuesto.

Que los pagos a cuenta eran ilegales por ser inconstitucionales, fue un argumento que compartí en muchos foros y seminarios sobre impuestos, con otros profesionales y que recibió amplio respaldo cuando se presentaron los recursos de inconstitucionalidad. Más evidencia de su ilegalidad que la declaratoria de inconstitucionalidad hecha por la Corte de Constitucionalidad no puede haber, y vale la pena que examinemos los argumentos jurídicos expuestos por los interponentes y los mencionados por la Corte.

El principal argumento jurídico y material es que el hecho generador del impuesto no ha nacido a la vida jurídica, porque no se ha determinado la renta imponible. Según el artículo 38 de la Ley, preceptúa que "Las personas jurídicas, patrimonios y entes obligados, determinarán su renta neta, deduciendo de su renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir y conservar la fuente productora de las rentas gravadas y expresamente indica cuales son esos gastos; en el último párrafo dice: La renta imponible de las personas, patrimonios y entes, a que se refiere este artículo, será equivalente a su renta neta, más los costos y gastos no deducibles menos sus rentas exentas."¹

En el artículo 8 de la ley se establece que constituye renta bruta "...el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición."

De acuerdo con los artículos 44 y 45 de la ley, el impuesto recae sobre la renta imponible a la cual deberá aplicarse las tarifas del impuesto en ellos determinados.

De acuerdo a los preceptos legales citados, esta claro entonces, que la renta bruta sobre los cuales estaban basados los pagos a cuenta y las retenciones, no son el hecho generador, como si lo es la renta imponible, términos totalmente diferentes en sus montos. En este sentido agrega la Corte "La renta imponible no puede determinarse en cada oportunidad en que el sujeto pasivo recibe un ingreso, porque no se trata de un impuesto instantáneo,

¹ Corte de Constitucionalidad. Sentencia publicada el 17 de Marzo de 1,994 en el Diario Oficial, Pág. 1231, del número 51 Tomo CCXLVII.

como suceda por ejemplo con el impuesto al valor agregado que grava una compraventa, sino que se trata de un hecho generador periódico porque se toma en cuenta la existencia de una serie de ingresos cuya integración global se completa en un período preestablecido." ²

Este período preestablecido estaba contenido en el artículo 7 de la Ley donde lo definía de un año, estableciendo que el mismo debe coincidir con el período contable del contribuyente.

La Corte dictamina más adelante " El hecho imponible solo puede considerarse realmente producido cuando se han integrado todos los elementos que normalmente lo configuran y la dimensión temporal se ha cumplido. En consecuencia, exigir el pago en forma coercitiva antes del nacimiento de la obligación y por consiguiente, sin que haya vencido el plazo, configura una falta de razonabilidad, que es uno de los principios que limitan la potestad tributaria del Estado. Efectivamente, el artículo 239 de la Constitución preceptúa que los impuestos se establecerán conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y la justicia, precepto que se reitera en el artículo 243 que ordena que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, es decir, que conforme a los preceptos constitucionales citados, las leyes tributarias deben basarse en un principio de razonabilidad. En otras palabras, el resultado del impuesto debe ser justo, equitativo y, consecuentemente, razonable; estos principios se transgreden cuando se exige al contribuyente el cumplimiento de una obligación aún inexistente, porque ello implica que al sujeto pasivo se le impone una carga que le limita beneficiarse con parte del fruto de su trabajo a pesar de que no ha surgido el crédito fiscal a favor del Estado.

Después de la sentencia de la corte de constitucionalidad los pagos a cuenta fueron modificados por el artículo 12 del decreto 61-94, que estableció siete diferentes modalidades para los pagos a cuenta, siendo necesario modificar en esta reforma también el artículo 1, que define el concepto de renta, que como veremos más adelante quedó mal redactado; el artículo 7, período de imposición, dejando de ser por primera vez, el período del impuesto sobre la renta anual para convertirse trimestral, con una liquidación anual (lo que parece una contradicción).

Esta reforma mejoró el concepto de pagos trimestrales al dejar la obligación en tres pagos y no cuatro, como venía

² OBID. Pág. 1232.

insistiendo la Comisión Fiscal del IGCFA. Al dejar varias opciones, y las modificaciones señaladas, se evitaron las inconstitucionalidades señaladas por la Corte de Constitucionalidad.

13.) RÉGIMEN DE RETENCIONES

Para el régimen de retenciones que establecía el artículo 64 de la Ley como una deducción del 4% de la renta bruta, le son aplicables las mismas consideraciones que a los pagos a cuenta, porque en el momento de hacer la retención no se ha dado el hecho generador, que es la renta imponible, ni se ha cumplido el plazo fijado para pagar el impuesto, que es de un año. Las retenciones fueron inmediatamente de publicada la Ley, objeto de recursos de inconstitucionalidad por parte de los contribuyentes, obteniendo sentencia favorable el 17 de Marzo de 1,994. La administración tributaria, derogó el artículo 65 por medio del decreto 61- 94, restableciendo las retenciones, por medio de una modificación al artículo 65, solo que esta vez, las retenciones eran con carácter de pago definitivo, y las aumentaron del 4% al 8%. En mi criterio esto desmoronó inmediatamente la moral tributaria de los contribuyentes que fueron afectados y provocó en forma generalizada el repudió a la reforma tributaria. Los recursos de inconstitucionalidad no se hicieron esperar. La administración tributaria sostuvo que con las reformas al artículo 1 y 7, definición de renta y periodo impositivo, la vigencia de las retenciones se iba a mantener, sin embargo la Corte de Constitucionalidad las suspendió provisionalmente el 6 de Abril de 1,995 y en forma definitiva el 23 de octubre de ese mismo año.

La Corte de Constitucionalidad baso su sentencia en el hecho que se violó la capacidad de pago, protegido por el artículo 243 de la Constitución, al establecer las retenciones sin tomar en "... cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues el legislador no considero la situación personal del sujeto pasivo, ni la depuración de la base imponible, y deber referirse a la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente. Al establecerse un impuesto con carácter de pago definitivo sobre la renta bruta, ya que se le niega al sujeto pasivo al derecho de liquidar su impuesto al igual que acontece con los contribuyentes que tienen gravada su renta neta o imponible; gravar el ingreso bruto transgrede los principios de equidad y justicia; y el principio de igualdad que en materia tributaria reconoce al principio de capacidad contributiva ya que se refiere a que todos los contribuyentes de igual posibilidad económica, deben tener igual

carga y que el sacrificio de todos los contribuyentes sea igual. Por tales motivos procede declarar la inconstitucionalidad de este artículo."³

Nuevamente el decreto 36-97, en su artículo 29, reformó el artículo 64, volviendo a poner en vigencia el régimen de retenciones, tal y como se explica en el capítulo IV. A pesar de que este régimen es optativo entre retenciones del cero ó el cuatro por ciento, es en primer lugar discriminatorio para las empresas que se dedican a prestar servicios con respecto a las que venden mercancías, al obligar a todos los contribuyentes a informarle de los pagos efectuados. Una vez más, se crea una enorme burocracia para las empresas privadas, que tienen que estar llenando los formularios de retenciones, y el caso de retenciones con tasa cero por ciento, sin ningún ingreso adicional para el fisco, y dudo de sobremanera, que el mismo puede aprovechar en una forma efectiva toda la información proporcionada, al no ser capaz de gravar esta información en sus sistemas de computo en tiempo real. El grave problema de este régimen de retenciones con carácter de pago definitivo es que automáticamente baja la tasa impositiva del 25% al 4% como puede desprenderse del siguiente ejemplo:

Supóngase una empresa de consultoría de estudios económicos que genera ingresos por Q 900,000.00, que tiene costos fijos, entre remuneración a su personal, alquiler de oficinas, pago de servicios básicos, papelería, contabilidad, etc. de Q 300,000.00.

La renta imponible de esta empresa sería la siguiente:

Ingresos	Q 900,000.00
Costos y Gastos	300,000.00

Renta Imponible	Q 600,000.00
Tasa del impuesto 25%	
Impuesto Sobre la Renta	Q 150,000.00
	=====

A partir de la vigencia del decreto 36-97, el contribuyente por pura lógica, puede crear otra empresa para facturar sus servicios de consultoría más rentables, inscribiéndola en el régimen de retenciones con carácter de pago definitivo del 4%,

³ Corte de Constitucionalidad. Sentencia publicada el 23 de Octubre de 1,995. Diario Oficial. Pág. 1479.

dejando la primera en el régimen del 0%; los resultados podrian ser los siguientes:

Ingresos de la Primera Empresa	Q	300,000.00
Costos y Gastos		300,000.00

Renta Imponible	Q	0.00
		=====
Ingresos de la Nueva Empresa	Q	600,000.00
(Inscrita con el 4%)		
Impuesto a Pagado		24,000.00
		=====
Pérdida para el fisco	Q	126,000.00

Como puede apreciarse el régimen de retenciones establecido en el decreto 36-97, solo va a generar trabajo improductivo al sector privado y pérdidas en el nivel de recaudación para el Estado.

Otro error de la ley en este régimen, o tal vez a propósito para no tener que costear los gastos administrativos que esto implica, es que el tercer párrafo del artículo 64 de la ley, modificado por el artículo 29 del decreto 36-97, dispone "Las personas que tengan obligación de llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, (comerciantes con activo mayor a Q 2,000.00, y que paguen o acreditan en cuenta rentas a contribuyentes domiciliados en Guatemala, ... retendrán sobre el valor de los pagos el 4%"; exonerando entonces a las instituciones centralizadas, descentralizadas, autónomas y semiautónomas de esta obligación. Es decir que el propio Estado no se quiere hacer cargo de practicar esta obligación engorrosa, y como no está obligado a llevar contabilidad de acuerdo al código de comercio, tampoco a practicar retenciones.

1.4) DEFINICIÓN DE RENTA

El artículo 1 de la ley, reformado por el artículo 1 del decreto 61-94, se contradice con el último párrafo del artículo 38. En este artículo se normó que se establece un impuesto sobre la renta bruta o renta neta, según el caso. Al definir la renta neta para las personas que realizan actividades lucrativas o profesionales establecía que era el resultado de deducir a la

renta bruta, las rentas exentas y los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas. El último párrafo del artículo 38 dice "La renta imponible de las personas, patrimonios y entes a que se refiere este artículo, será equivalente a su renta neta, más los costos y gastos no deducibles, menos sus rentas exentas."

Como puede observarse al establecer la renta neta de acuerdo al artículo 1, a la renta bruta debe restársele las rentas exentas y los costos y gastos necesarios para producir las rentas gravadas; y para establecer la renta imponible según el artículo 38, a la renta neta deben restársele las rentas exentas, habiendo aquí una duplicación en la resta de las rentas exentas. Por otro lado, en ningún caso la ley permite la deducción de los gastos no deducibles y aquí se le deben sumar sin habersele antes restado. La contradicción en la definición de renta neta e imponible fue corregida por el decreto 36-97, que reformó el artículo 1, y suprimió de este, las definiciones de renta bruta y neta.

1.5) TARIFAS DEL IMPUESTO

Dentro de una ley no hay algo tan primordial como la tarifa del impuesto, y aquí encontramos precisamente una gran contradicción en el artículo 43, al ser modificado por el artículo 8 del decreto 61-94, que normó que solo puedan acogerse a este régimen las personas que se desempeñen exclusivamente en relación de dependencia.

Al analizar un caso concreto, por ejemplo de un profesional que presta sus servicios como abogado de una corporación a tiempo completo, que tiene una renta imponible (ya efectuadas todas las deducciones permitidas) de Q 65,000.00 anuales. Si este profesional hiciera un trabajo de consultoría después de su jornada de trabajo, y cobra Q 3,000.00; automáticamente deja de desempeñarse exclusivamente en relación de dependencia, debiendo tributar entonces en lugar del 15% según la tarifa del artículo 43, el 30% según la tarifa del artículo 44. Es decir que este profesional por un esfuerzo extra deberá pagar al fisco Q 18,900.00 en lugar de Q 9,450.00, perdiendo en realidad por haber hecho el trabajo de consultoría Q 6,450.00 (Q 18,900.00 - 9,450.00 - 3,000.00)

Esta paradoja y error evidentes fueron corregidos por el artículo 18 del decreto 36-97, vigente a partir del 1 de Julio de

1,997, ampliando el concepto del artículo 43 a personas que no desarrollan actividades mercantiles.

1.6) DECLARACIÓN JURADA DE ASALARIADOS ANTE EL PATRONO

De acuerdo al artículo 57 quienes se desempeñen exclusivamente en relación de dependencia, deberán presentar ante el patrono o empleador una declaración jurada al inicio de sus actividades laborales.

Esta norma tiene dos errores importantes, el primero que al desarrollar el artículo los datos que la misma debe contener no incluyeron la obligación de reportar los salarios, (gran paradoja), entonces si se tiene mas de un patrono, no puede establecerse el monto de la renta bruta, ni imponible y por ende el impuesto.

El segundo error consiste en haber establecido "exclusivamente en relación de dependencia", porque esta disposición automáticamente deja fuera del régimen de retenciones, muy efectivo por cierto, a las personas que reciben otros ingresos, cuando lo conveniente sería efectuarles siempre la retención y que estos los deduzcan al presentar su declaración jurada consolidando todos sus ingresos.

Ambos errores fueron corregidos por el artículo 25 del decreto 36-97, a partir del 1 de julio de 1,997.

1.7) EL FLUJO DE EFECTIVO

Esta obligación fue legalmente establecida por el artículo 21 del decreto 36-97, que reformó el tercer párrafo del artículo 46 de la ley, vigente a partir del 1 de Julio de 1,997; es decir que del 1 de Julio de 1,992 al 30 de Junio de 1,997, la exigencia de este estado financiero no estuvo basado en ley, sino únicamente fue solicitada en el formulario DRI-40 y se convirtió en un tema de gran controversia. Por eso se procede a analizar este caso en particular, pero perfectamente puede servir para su aplicación en casos similares, donde se pretenda exigir anexos e información adicional en forma arbitraria.

Como es de conocimiento general existen en Guatemala, contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, que por cierto son la mayoría, que no pueden pagar Peritos Contadores con la suficiente experiencia para elaborar el Estado de Flujo de Efectivo, sobre todo porque en la Carrera de Perito Contador en las escuelas de comercio y colegios privados no enseñan la forma de elaborar este estado financiero, siendo únicamente los Contadores Públicos y Auditores los profesionales que pueden elaborarlo; profesionales que por el monto de sus honorarios no están al alcance de la mayoría de los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

En virtud de lo anterior, la pretensión de que se presenta el Estado de Flujo de Efectivo, sólo complica una vez más el cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias, y hace menos creíble el pago del impuesto, provoca evasión tributaria, al no poder cumplir con los requisitos, prefieren no inscribirse, y sanciona con multas a los contribuyentes que no cumplen con esta disposición por falta de recursos técnicos, que dicho sea de paso, en la mayoría de los casos no ayudan a la Administración Tributaria en la recaudación, control, pago y fiscalización del impuesto.

La Dirección General de Rentas Internas se estaba excediendo en sus funciones y violando el principio de legalidad consignado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República al legislar por medio de formularios y no respetar que esta disposición debe estar contenida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el último párrafo del artículo 46, de la Ley antes de la modificación se señalaba "Todos los obligados a llevar contabilidad completa, deben preparar un balance general, estado de pérdidas y ganancias y costo de producción, cuando proceda, a la fecha de cierre de cada periodo de imposición, y deberán suministrar las informaciones complementarias que solicite la Dirección." Como puede observarse la ley se refiere sólo a los Estados Financieros "balance general", "estado de pérdidas y ganancias" y cuando procede "costo de producción", y en ningún momento el estado de flujo de efectivo, el cual por la misma naturaleza no puede considerarse como información complementaria por los conocimientos técnicos que se requieran para su elaboración.

En el segundo párrafo del artículo 54, disponía, "... con la declaración jurada deberán acompañarse los anexos, de acuerdo con el procedimiento que determine el reglamento y, cuando

corresponda, el balance general, estado de pérdidas y ganancias y el estado de costo de producción, debidamente certificados por peritos contadores o contadores públicos".

Como puede observarse nuevamente no se menciona el Estado de Flujo de Efectivo, además aquí se señala claramente que estados financieros deben certificar los peritos contadores y los contadores públicos.

En el artículo 23 del acuerdo gubernativo 624-92, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente antes de las reformas hechas por el decreto 36-97, que textualmente decía " Todos los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, deben acompañar a la declaración jurada del impuesto sobre la renta lo siguiente:

- a) Balance general, estado de pérdidas y ganancias y costo de producción, este último cuando proceda, los cuales deberán estar debidamente certificados por contador público o perito contador, registrados ante la Dirección, Y;
- b) Los detalles de las deducciones que en los renglones de la declaración jurada del impuesto sobre la renta se requieran, sin perjuicio de los que además estimen necesarios.

El reglamento dispone que deben detallarse las deducciones que en los renglones de la declaración se requieran. Es decir que la potestad de la Dirección, en el presente caso, queda supeditada a que se utilice alguna deducción que se pruebe a través del Estado de Flujo de Efectivo. Una vez mas se insiste que el estado de flujo de efectivo no es información complementaria, cuestión que se ve confirmada con la emisión del pronunciamiento número 24 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores que dice "... este pronunciamiento de contabilidad establece las normas para la presentación del Estado de Flujo de Efectivo como parte de los estados financieros básicos".⁴ Los principios de contabilidad generalmente aceptados están reconocidos por nuestra legislación tributaria en el artículo 368 del Código de Comercio y el artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

⁴ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría. Pronunciamiento No. 24. Estado de Flujo de Efectivo.

El artículo 3 del decreto 6-91, Código Tributario, establece que se requiere de la emisión de una ley para: numeral 5) "Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria" Esto refuerza que un simple formulario no puede solicitar se presente un estado de la naturaleza del estado de flujo de efectivo.

Esta disposición viola el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece la equidad y justicia tributaria, al imponer una obligación que no es razonable a la mayoría de los contribuyentes, porque algo que no es razonable tampoco puede ser justo, criterio sustentado por la Corte de Constitucionalidad, precisamente en materia tributaria, en varias sentencias.

1.8) RESPONSABILIDAD DE LOS PERITOS CONTADORES

En el artículo 42 del reglamento del impuesto sobre la renta, Acuerdo Gubernativo 624-92, se normaba que "Los contadores públicos y auditores y los peritos contadores, inscritos ante la Dirección como tales, son responsables por las operaciones contables registradas o que deban registrarse en la contabilidad y de la omisión del impuesto, así como por la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo con el artículo 95 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario."

Este artículo afectaba profundamente a la profesión, al responsabilizarlos por operaciones no registradas (o que deban registrarse), por el incumplimiento de las obligaciones tributarias de terceros. Como ser responsables de algo que no nos consta (operaciones no registradas) o que potestad tiene el contador público, para hacer que el empresario o sujeto pasivo del impuesto, pague éste y cumpla con todas sus obligaciones.

Esto lo comprendió el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala y presentó la solicitud ante la Corte de Constitucionalidad, para que el mismo artículo fuera declarado parcialmente inconstitucional a partir de la frase que dice "... o que deben registrarse ...", empresa de la que por fortuna tome parte.

GUATEMALA
Control

A pesar de haber hablado con las máximas autoridades de la Dirección General de Rentas Internas sobre este asunto, de exponerles nuestros puntos de vista y de solicitarles que ellos mismos arreglaran esta arbitrariedad e inconstitucionalidad, se negaron a hacerlo y fue entonces cuando se interpuso el recurso de inconstitucionalidad. El argumento jurídico fue que tal disposición no estaba contemplada en la Ley y que el reglamento creaba un sujeto pasivo diferente a los existentes, por medio de la responsabilidad, facultad delegada únicamente al Congreso de la República según el artículo 239 de la Constitución. Así lo reconoció la Corte de Constitucionalidad al dictar sentencia y declarar parcialmente inconstitucional el artículo 42 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

Lo importante de este caso, más que toda la argumentación jurídica que puede ser estudiada en la sentencia publicada el 4 de Marzo de 1,994, es dar un claro ejemplo a la Administración Tributaria y a los contribuyentes, que los reglamentos no son superiores a la Ley y que la Ley no es superior a la Constitución; que no se puede legislar por medio de reglamentos, menos por medio de circulares o formularios y que todos debemos exigir que nuestros derechos, la viabilidad, la lógica y lo práctico en materia tributaria se respete, dándole vida a los principios de equidad, justicia y capacidad de pago.

1.9) BONIFICACIÓN ANUAL ESTABLECIDA POR EL DECRETO 42-92.

La administración tributaria en Julio de 1,992, sostuvo en muchas conferencias que el bono otorgado por medio del decreto 42-92, estaba afecto al impuesto sobre la renta.

Antes de analizar este caso, es necesario tener presente cómo deben interpretarse las leyes, que según el artículo 10 del Decreto 2-89, Ley del Organismo Judicial, modificado por el artículo 1 del Decreto 75-90, ambos del Congreso de la República las "normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales.

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma, se podrán aclarar atendiendo al orden siguiente:

A) A la finalidad y el espíritu de las mismas;

- B) A la historia fidedigna de su institución;
- C) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;
- D) Al modo que parezca más conforme a la equidad y los principios generales del derecho".

Basados en las disposiciones anteriores y teniendo en mente que el decreto 42-92, Ley de Bonificación Anual Para el Sector Público y Privado, fue emitido con posterioridad al decreto 26-92, considérense las siguientes cuestiones:

- a) El segundo párrafo del artículo 37 del decreto 26-92 dispone que "Constituye renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos exclusivamente por la prestación de sus servicios personales en relación de dependencia, los sueldos y salarios, comisiones, bonificaciones, incluida la creada por el decreto número 78-89 del Congreso de la República y otros ingresos similares". Hasta aquí aparentemente la bonificación anual estaría gravada con el impuesto sobre la renta.
- b) Examínese ahora lo que dice el artículo 6 "... están exentas del impuesto: literal n) Los aguinaldos hasta el cien por ciento del sueldo mensual, las jubilaciones, pensiones y montepíos originados en Guatemala".
- c) El artículo 5 del decreto 42-92, establece "Las normas de los Decretos números 76-78 y 1633 ambos del Congreso de la República, con sus respectivas modificaciones, se aplicarán supletoriamente, según se trate de trabajadores del sector privado o del sector público, respectivamente, en todo lo que no contradiga al presente decreto".
- d) Cabanellas-Alcalá ⁵ define el Derecho Supletorio como la "Colección de normas jurídicas, o cuerpo legal, que se aplica a falta de disposiciones expresas contenidas en un código o ley".

⁵ Guillermo Cabanellas-Luis Alcalá. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. 14a. Edición. Tomo II. Pág. 618.

Lo anterior significa que el artículo 15 del decreto 76- 78 Ley reguladora de la Prestación del aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado, que determina que el aguinaldo es una renta exenta, aplicada supletoriamente al bono 14, este no estaría gravado con el impuesto sobre la renta.

No pueda argumentarse que el decreto 26-92 derogó este beneficio, en primer lugar porque lo mantiene en la literal n) del artículo 6 y porque la aplicación del mismo no podría oponerse cuando entró en vigencia este decreto.

Además a través de las literales g), h), y l) se nota la intención de la Ley Del Impuesto Sobre la Renta de declarar como exentas las prestaciones laborales de los trabajadores, aplicándose aquí el primer párrafo del artículo 2 del decreto 2-89, y la literal a) del mismo, en cuanto al contexto y espíritu de la ley, que por ser una prestación laboral no esta sujeta al impuesto sobre la renta.

Este aspecto quedó plenamente aclarado con la reforma del decreto 61-94 que reformó la literal n) del artículo 6), dejando claramente establecido que esta prestación no esta afecta al impuesto, cuando su monto no exceda del cien por ciento del sueldo mensual.

1.10) IMPUESTO ANUAL DE EMPRESAS MERCANTILES

Esta obligación estaba contenida en el artículo 72 de la ley del impuesto sobre la renta, que fue modificado por el artículo 15 del decreto 61-94, la que entró en vigor el 1 de Enero de 1,995 y fue derogado por el artículo 14 del decreto 32-95 publicada el 3 de mayo de 1,995 con vigencia a partir del 11 de mayo de 1,995; es decir que de esta cuota anual solo se hicieron dos pagos, tal y como se explicó en el capítulo IV de esta tesis. Lo que nos interesa aquí, es analizar una vez más, los errores y contradicciones de la Administración Tributaria en la emisión de leyes tributarias.

Desde que se conoció la idea de implantar este impuesto en Guatemala, el sector privado organizado se lanzó en una campaña para impedir su aprobación, según ellos por los efectos nocivos

para la economía, como lo era castigar a las empresas que iniciaban operaciones y que todavía no tenían utilidades, castigar también a las empresas que por alguna razón había tenido pérdida durante el ejercicio, ahuyentar la inversión extranjera, gravar el capital, y aumentar dicho impuesto quince veces, lo que parecía un aumento injustificado. Los empresarios además aducían que para el cálculo de la cuota no se tomaba en cuenta los pasivos existentes en la empresa, lo que venía a castigar a las empresas de menores recursos económicos.

Tal y como estaba redactado este artículo, confundía lo que es el activo neto con capital o patrimonio. El primer concepto si bien es cierto constituye todos los bienes y derechos que posee la empresa no significa que de manera efectiva le pertenezcan, ya que pueden existir, y en efecto en la práctica así es, considerables obligaciones o deudas, por lo que no resulta lógico que se pretendiera fijar gravamen sobre ellos. El segundo concepto, si en efecto, es el activo libre de obligaciones (en términos sencillos es el resultado de restarle al activo el pasivo), siendo este, el que en todo caso se pueda gravar.

Además esta cuota presentaba algunos vicios de inconstitucionalidad, como lo era el volver a gravar los bienes inmuebles, ya gravados por el impuesto único sobre inmuebles, produciéndose doble tributación, prohibida por el artículo 243 de la Constitución, gravar los créditos fiscales acumulados en el balance general de las empresas, es decir pagar impuestos sobre impuestos. Otro vicio se presentaba cuando una empresa había obtenido utilidad en el ejercicio, pagaba el impuesto sobre la renta que le correspondía y decidía reinvertir sus utilidades, teniendo que empezar a pagar sobre las mismas la referida cuota anual, produciéndose así doble tributación.

La corte de constitucionalidad en sentencia del 23 de Octubre de 1,995 opinó que este artículo era inconstitucional, pero que al ser derogado antes de su sentencia, la misma ya no era procedente decretarla.

El 23 de Diciembre de 1,997, fue publicado el decreto 116-97, que modificó el decreto 32-95, estableciendo, como se explica en el capítulo IV, nuevas bases para el cálculo del impuesto, sustituyendo en la práctica al impuesto de solidaridad, extraordinario, y temporal, establecido en el decreto 31-96. Estas modificaciones, al normar que estos pagos serían acreditados a los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta hasta el año calendario siguiente, provoca realmente que los contribuyentes

durante 1,998 paguen dos veces el ISR, lo que indudablemente es injusto y frena el desarrollo de las empresas y la captación de inversiones del exterior. Ver el punto 6, de este capítulo para analizar errores en esta ley, que dejó de ser parte del impuesto sobre la renta.

1.11) RETENCIONES A COMPAÑÍAS DE TRANSPORTE NO DOMICILIADAS EN GUATEMALA

El decreto 61-94, en su artículo 20, al entrar en vigor el uno de enero de 1,995, derogó el artículo 33 del decreto 26-92, que contenía la tarifa del 3% aplicable a las compañías de transporte no domiciliadas en Guatemala, como pago de carácter definitivo sobre el importe de los fletes brutos, aumentándolo al ocho por ciento, es decir 2.6 veces. Una vez más, el sobrepasar un límite justo en las tarifas del impuesto, que creo es un error del Estado, tema que se trata en el capítulo VI, diferentes contribuyentes y entidades presentaron recursos de inconstitucionalidad sobre este tema, determinando la corte en sentencia publicada el 6 de abril de 1,995, que el artículo 20, del decreto 61-94 era inconstitucional a partir del día siete de abril.

Entonces tenemos que la anterior disposición quedó derogada al entrar en vigencia el decreto 61-94, y al declararse inconstitucional al artículo 20 de este decreto, las compañías de transporte no domiciliadas en Guatemala, automáticamente dejaron de tributar en Guatemala.

Este caso es uno de los tantos, que por pretender el Estado recaudar mas impuestos, termina quedándose con el cien por ciento de nada, en primer lugar por realizar reformas en forma apresurada, sin oír a los sectores interesados, muchos de los cuales hacen estas observaciones, segundo por sobrepasar los límites de justicia y equidad tributaria, y hacerlos antieconómicos.

Con las reformas efectuadas por medio del decreto 36-97, que en mi criterio han sido las reformas mejor efectuadas por la Administración Tributaria en muchos años, en su artículo 13, volvió a modificar el artículo 33 de la Ley, gravando con un 4% el importe bruto de los fletes de carga y pasajes de fuente guatemalteca, como pago definitivo del impuesto, para las empresas

de transporte no domiciliadas en Guatemala. Este artículo tiene la desventaja que no aclara (y tampoco lo hizo el reglamento) la última oración del inciso b) de este artículo " los fletes de carga provenientes del extranjero, cuando el valor del flete sea pagado en Guatemala".

Para efectuar una importación se tiene básicamente dos opciones, contratar la mercadería valor CIF ó valor FOB. En el primer caso el importador no conoce exactamente el precio de la mercancía y el valor del pasaje, y en mi criterio, según el artículo 5 de la ley, esta renta no es de fuente guatemalteca, porque la mercadería se origina en un país diferente al nuestro, el servicio se presta y es contratado fuera de nuestras fronteras y la mercadería se considera nacionalizada hasta que se paga los derechos arancelarios, gravar esta renta, es volver el impuesto sobre la renta extraterritorial.

En el caso de valor FOB, el importador debe contratar un transportista internacional, posiblemente con oficinas en Guatemala, aunque no sea domiciliado en el país, conociendo exactamente el valor del pasaje y el valor de las mercancías, en este caso, la situación de acuerdo al artículo 5 cambia, porque al contratarse el flete desde Guatemala, el servicio tuvo específicamente su origen en Guatemala y como establece el inciso f) de dicho artículo "independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes".

En resumen puede decirse que en el caso de importaciones los fletes de carga estarían afectos en el caso de importaciones si el flete se contrata por parte del importador en o desde Guatemala, es decir en importaciones valor FOB, y no estarían afectas en caso de valor CIF. La ley y el reglamento no aclaran esta situación,, lo que provoca ambigüedad en su interpretación y falta de certeza en su aplicación.

1.12) REINVERSION DE UTILIDADES

El artículo 20 del Acuerdo Gubernativo 596-97, Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, establece en el numeral 1) que la deducción establecida en la Ley por Reinversión de Utilidades, se determinará después del cierre del ejercicio, cuando se establezca la utilidad del mismo, disponible para reinversiones, que resulte después de deducir las pérdidas de operación de períodos de liquidación definitiva anual anteriores. Con esta disposición de

restar las pérdidas de operación, el reglamento está modificando la base para el cálculo del beneficio, lo cual está prohibido, como se explicó anteriormente, por el artículo 3 del decreto 6-91, Código Tributario, que norma que se requiere la emisión de una ley para, numeral 2) Otorgar "..... beneficios fiscales".

Viola además el principio de legalidad establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, que establece el principio de legalidad.

La Administración Tributaria, recurre como en este caso, a modificar las bases establecidas por la Ley, por medio de los Reglamentos, provocando con ello, que los contribuyentes correctamente asesorados, actúen, conforme la Ley, sin permitir que sus derechos sean menoscabados por los Reglamentos; lo que provoca posteriormente que se efectúen reparos sin fundamento, que solo aumentan el trabajo de la Administración Tributaria, sin que mejoren sus ingresos y provocan incertidumbre tributaria.

2) CONTRADICCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DECRETO 27-92 Y SUS MODIFICACIONES

2.1) CONTRIBUYENTES

Son contribuyentes del IVA, según el artículo 2), numeral 6) "Toda persona natural o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás antes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley."

Los artículos 47 al 51 crean el régimen de pequeños contribuyentes, para aquellos cuyas ventas no superan los Q 60,000.00, aduciendo un régimen de tributación simplificada. Este régimen de simplificado no tiene nada, al obligar a los contribuyentes a llevar un libro de ventas y compras, tener que estar pasando créditos fiscales de un mes a otro, presentar una declaración anual en febrero de cada año, comprar timbres fiscales, hacer pagos a cuenta, efectuar retenciones, etc., es decir cumplir con todas las obligaciones contenidas en las leyes tributarias. Este es un gran error de la Administración Tributaria, el pretender controlar hasta los archiveros y

chicleros, vendedores ambulantes, tiendas de aldeas, etc.; al estar afectos al régimen del IVA según la ley. Si en realidad se cumplieran las leyes en Guatemala, todos ellos están cometiendo el delito contra el régimen tributario establecido por el decreto 103-96, y deberían ser perseguidos penalmente.

La Administración Tributaria debe comprender que no es lógico ni práctico fiscalizar a todos los que desarrollan una actividad comercial, sino debe enfocar sus esfuerzos a los importadores, comerciantes mayoristas, productores, industriales, agricultores, ganaderos, etc., es decir que debe existir una regulación que permita dejar fuera del régimen del IVA a los pequeños comerciantes, sin poder económico para pagar impuestos, sin educación y sin posibilidades reales de ser fiscalizados.

2.2) DEL HECHO GENERADOR

El Artículo 7 del Acuerdo Gubernativo 311-97 y sus modificaciones, establece "... que el impuesto correspondiente a intereses o reajustes pactados..." en operaciones al crédito, por los saldos insolutos, se genera a medida que el monto de tales intereses o reajustes sea exigible; y el impuesto deberá pagarse en la fecha de la percepción de los intereses o reajustes, misma fecha en la cual deberá emitirse la factura correspondiente."

La primera contradicción es que el impuesto se genera al momento de ser exigibles los intereses, pero indica después debe pagarse cuando se perciban. Según el código tributario, artículo 3) "Se requiere la emisión de una ley para: ... numeral 1) Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria,..."". También viola el artículo 239 de la Constitución de la República, que determina que el hecho generador debe ser decretado por el Congreso de la República, y que son nulas ipso jure, cualquier disposición que no respete este procedimiento.

Esto implica que este artículo del reglamento es inconstitucional y provoca error en la aplicación correcta del impuesto. Por otro lado el artículo 31) del mismo código, el "Hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria." Esto implicaría que tal como lo establece este artículo del reglamento, si ya existió el hecho generador, el impuesto debe pagarse, independientemente

de si perciben o no los intereses; existiendo así una fuerte contradicción entre los dos preceptos contenidos en el artículo en estudio, y entre el artículo y la teoría doctrinal.

La opinión mas aceptada es que en el caso de los intereses el impuesto se genera cuando el contribuyente emite la factura correspondiente, de acuerdo al artículo 3) de la Ley, y regularmente el contribuyente la emite al momento de percibir éstos; de lo contrario el agente de percepción estaría financiando los impuestos del deudor, y en este caso, con muchas probabilidades de no poder cobrarlo.

2.3) BASE IMPONIBLE

El artículo 15) del Reglamento, norma que "forma parte de la base imponible del IVA, el monto de otros impuestos incluidos o cargados en el precio de venta de los bienes o de los servicios prestados."

Aquí en primer lugar, el reglamento está determinando la base imponible, que de acuerdo al artículo 3) del código tributario, requiere la emisión de una ley, por lo que de hecho es ya inconstitucional, y por otro lado está contrariando el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece el principio de legalidad, determinando que la base imponible y el tipo impositivo deben estar basados en ley, y que 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.

Además se está violando el artículo 243 de la Constitución, que prohíbe la doble o múltiple tributación interna.

2.4) CRÉDITO FISCAL

En los artículos 15 y 16, al publicarse el decreto 27- 92, se estableció tal y como lo indica la teoría del impuesto al valor agregado, que todo el impuesto cargado a los contribuyentes, era reclamable, a excepción de las operaciones que no se aplicaran a actos gravados o a operaciones exentas. Sin embargo, en el artículo 16 del decreto 60-94, contra toda teoría, a partir del 1

de Enero de 1,995, solo se permitió reclamar crédito fiscal en las operaciones directamente relacionadas con el proceso de producción, distribución y venta. Esta decisión discrecional en muchos casos, de que esta directamente vinculado al proceso productivo, distribución o venta, generó gran cantidad de expedientes de reparos y sus respectivas defensas de los contribuyentes.

La Ley no determinó claramente estos conceptos, tendiendo como es natural pensar, a desaparecer los gastos administrativos de los estados financieros de las compañías, al parecerles a partir del 1 de enero de 1,995, que todos los gastos o eran de producción o de ventas.

Este error, fue corregido por el artículo 8 del decreto 142-96, al volver al concepto de universalidad del IVA, y permitir que se reclame como crédito fiscal todo el impuesto cargado al contribuyente.

2.5) NUEVOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

El decreto 60-94, en su artículo 29, que modificó el 50, creó nuevos pequeños contribuyentes, "mini contribuyentes" como se les dio en llamar, cuya característica es tener ingresos menores de Q 30,000.00. Estos contribuyentes debían pagar una cuota del 2% sobre sus ingresos. Esto evidentemente constituye un error, en primer lugar, porque ellos al cobrar el impuesto deben enterarlo al fisco, y no una parte de él, como podría resultar al aplicar este método. De hecho si un contribuyente en esta categoría tiene un margen de utilidad neto mayor del 20% ya se está quedando con parte del IVA cobrado, o si sus costos están representados por mano de obra según planilla, que no genera IVA, también se están quedando con el impuesto cobrado, lo que constituye delito contra el régimen tributario, según el decreto 103-96.

El decreto 142-96, en su artículo 23 volvió a modificar el artículo 50, elevando el monto de Q 30,000.00 a Q 60,000.00, subiendo la tasa a pagar al 5% en forma trimestral, volviendo optativo el régimen de esta tasa y concediendo a estos contribuyentes el beneficio de no efectuar los pagos trimestrales y la declaración definitiva anual del ISR. Esto constituye un error de armonía en las leyes tributarias, ya que lo correcto hubiera sido modificar la ley del impuesto sobre la renta, porque si no resulta que para conocer las obligaciones en el caso de ISR,

debe leerse la ley del IVA, el código de trabajo, etc.; provocando este tipo de modificaciones un conjunto de leyes anacrónicas.

El Lic. Alfonso Orozco en la Revista Dinero, también sostiene este punto de vista, diciendo que a estos contribuyentes no se les exoneró de pagar el IVA en sus compras y de no cobrarlo en sus ventas, mucho menos a no enterarlo al fisco.⁶

2.6) NOMBRE COMERCIAL O RAZÓN SOCIAL

El artículo 29 del decreto 27-92, reformado por el artículo 16 del decreto 60-94 y por el artículo 12 del decreto 142-96, establece en su último párrafo que el reglamento desarrollará los requisitos y condiciones que deben de llenar las facturas, notas de débito y notas de crédito. En el artículo 33 del Acuerdo Gubernativo 311-97, Reglamento de la ley del IVA, numeral 7) dice: "Nombre y apellido del adquiriente si es persona individual, denominación o razón social si es persona jurídica".

Es preciso analizar esto por la gran cantidad de multas que Rentas Internas ha impuesto a los contribuyentes por no llenar los requisitos anteriores, que son de Q 1000.00 por factura emitida autorizada, sin llenar todos los requisitos y de Q 100.00 por facturas no autorizadas, en ambos casos hasta un máximo de Q 5,000.00 por mes, o el 2% de los ingresos brutos.

Con esta disposición se está prohibiendo consignar en las facturas el nombre comercial, el que ha servido desde siempre, para identificar a la empresa como un ente diferente al propietario individual. Es así que cuando una persona individual adquiere bienes y servicios para su compañía, solicita los documentos con el nombre comercial de la empresa, y cuando adquiere bienes y servicios para uso personal pide los documentos a su nombre. Los primeros son operados en la contabilidad de la empresa y los segundos sirven para reclamar el crédito fiscal en las planillas del IVA, como deducción del impuesto sobre la renta.

Muchas sociedades tienen varios establecimientos mercantiles y por ende varios nombres comerciales, por lo que el nombre comercial ha servido tradicionalmente para poder establecer las

⁶ Orozco, Alfonso, Lic. Revista Dinero. Prensa Libre. 15 de Febrero de 1,985. Pág. 8.

operaciones por cada establecimiento mercantil, caso que también sucede con las empresas individuales.

Normalmente el nombre comercial ha sido más corto y más fácil de usar que la razón social y el nombre del propietario, por lo que usar éstos, hará más engorroso la operación de compraventa en los establecimientos mercantiles.

Esta disposición no es necesaria para el control y fiscalización de los contribuyentes por las siguientes razones:

- a) Cuando una empresa mercantil jurídica o de propiedad individual, se inscribe en el Registro Mercantil, obtienen las primeras su patente de sociedad y de comercio y las segundas solo de comercio; en donde constan la razón social ó el nombre del propietario y su nombre comercial.
- b) Al otorgarse al número de identificación tributaria, quedan registrados en la Administración Tributaria el nombre comercial y la razón social si es persona jurídica y el nombre del propietario y nombre comercial si es persona individual, por medio del formulario RTU-01, ver anexo 7 y 8.
- c) En las facturas al momento de efectuar una venta, ya existe la obligación de consignar el número de nit., con lo cual la administración tributaria, puede acceder a todos sus datos.
- d) El nombre comercial ha servido desde siempre, para identificar a la empresa como un ente diferente al propietario individual.
- e) El nombre comercial incluso es objeto de propiedad, adquiriéndose ésta por medio del registro de la Propiedad Industrial.

Como puede observarse el nombre comercial está inscrito y protegido a través de toda la legislación impositiva guatemalteca, tiene una tradición desde que existe el comercio, y la Administración tributaria, en un artículo de un Reglamento, pretende que todos los contribuyentes, incluyendo los localizados en aldeas y caseríos, al día siguiente de su publicación, cambien la forma de consignar el nombre al realizar una compra. Esta norma es un claro ejemplo de los errores que se cometen al

legislar, dificultando el proceso impositivo en lugar de facilitarlo y simplificarlo.

3) CONTRADICCIONES Y ERRORES EN LA LEY DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS DECRETO 37-92.

3.1) VIÁTICOS

El artículo 2 de esta ley, establece que están afectos los documentos que contengan los actos y contratos siguientes, numeral 6) los recibos o comprobantes por viáticos no comprobables. El artículo 11 establece que están exentos del impuesto, los documentos que contenga actos o contratos, en los siguientes casos, numeral 2) Los recibos o comprobantes de pagos por sueldos, viáticos, gastos de representación, etc.

Existe aquí una clara contradicción en la ley, al tener comprobantes los viáticos, no hay necesidad de emitir recibos, por lo que es obvio que la exención se refiere a los viáticos no comprobables. En relación ha esto cabe agregar que los viáticos no comprobables forman parte de la remuneración de los empleados y que la misma debe formar parte de su renta neta, formando así parte de su salario. Esto contribuye al fortalecimiento de que los viáticos no comprobables, documentados en recibos simples al igual que los salarios no están afectos al impuesto del timbre.

3.2) PRIMAS DE SEGUROS Y FIANZAS

El artículo 16, dispone que el impuesto debe pagarse en: numeral 3) "Los informes originales que las aseguradoras y afianzadoras rinden mensualmente a la Superintendencia de Bancos, por concepto de primas pagadas de pólizas de seguros y pago de fianzas.

Las primas de seguros están gravadas con el impuesto al valor agregado según el artículo 4) del momento en que se causa el impuesto, inciso 7) del decreto 27-92 y sus modificaciones que establece "En los seguros y fianzas, en el momento en que las

primas o cuotas sean efectivamente percibidas". Aquí existe una contradicción en las leyes, la cual puede ser salvada al referirse al numeral 1) del artículo 11), actos y contratos exentos que dice: "Todos los contratos y documentos que contengan actos gravados con el Impuesto al Valor Agregado, independientemente de quien los realice y tenga o no calidad de contribuyente de dicho impuesto." De aplicarse ambos impuestos, existiría doble tributación, aspecto que esta prohibido por la Constitución.

4) LEY DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y DE EMISIÓN DE BONOS DEL TESORO EMERGENCIA 1,991, Y LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, EXTRAORDINARIO, Y TEMPORAL DE 1,996.

Como se ha manifestado a través de esta tesis, cualquier sistema tributario, para que genere la recaudación esperada, debe como requisito indispensable otorgar al contribuyente estabilidad y confianza a largo plazo en el monto de los impuestos a pagar, además que deben observar los principios de equidad, neutralidad, certeza y capacidad de pago.

No se puede pretender separar un impuesto determinado del resto del sistema tributario, muy por el contrario, cualquier impuesto forma parte del mismo y sus efectos se reflejan en los demás impuestos, así como suelen afectar a los mismos contribuyentes, por lo que puede decirse que los efectos que produce un impuesto, lo transmite al resto del sistema tributario.

El decreto 31-96, creo el Impuesto Extraordinario, de Solidaridad, Temporal y Emisión de Bonos 1,996, bajo la premisa que era necesario recaudar más impuestos para que el Estado pudiera cumplir con sus fines, al igual que había sucedido con el decreto el decreto 58-91, Ley del Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos de Emergencia 1,991, que afecto a todos los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y del Valor Agregado, y según lo que se expone más adelante, tuvo efectos negativos sobre todo el sistema tributario guatemalteco.

Indudablemente un contribuyente en particular, está más dispuesto a pagar sus impuestos, si éstos son razonables de acuerdo a su capacidad de pago, si en su opinión son equitativos y justos, y de manera general producen bienestar a la comunidad, porque son utilizados e invertidos en forma honesta y eficiente. Si por el contrario, el contribuyente piensa que los impuestos son

injustos, que están afectando su capacidad de generar utilidades o limitan sus operaciones, que los mismos no son estables y dificultan la planeación de sus actividades, que son mal invertidos o van a parar a los bolsillos de los altos funcionarios, definitivamente tratará por todos los medios a su alcance de no pagarlos.

Este impuesto extraordinario en sus considerandos expone " Que es urgente adoptar medidas que tiendan al saneamiento de las finanzas públicas, con la finalidad de posibilitar al Estado cumplir con los deberes y obligaciones que le impone la Constitución Política de la República, en materia de educación, salud y seguridad, así como la construcción de infraestructura económica de apoyo a la producción nacional, y el sostenimiento de la política monetaria, dirigidas a consolidar la estabilidad y propiciar el crecimiento económico, dentro de un marco que favorezca la revisión de la tendencia alcista de las tasas de interés, para estimular la inversión real en actividades productivas".

"Que al establecer un impuesto extraordinario con una tasa ínfima calculada sobre los ingresos brutos del contribuyente y eximir de la obligación impositiva a aquellas personas que reciben ingresos anuales en relación de dependencia hasta la suma de Q 48,000.00, se atiende al principio de capacidad de pago y se toma en cuenta la situación personal del sujeto pasivo y su aptitud efectiva y no ficticia.

Dándose desde aquí la primera contradicción, ya que el problema de las finanzas públicas de ese momento, no había sido generado por una baja recaudación de los contribuyentes inscritos y que siempre pagan sus impuestos, sino por el contrario por la corrupción existente en los gobiernos pasados, por la evasión fiscal, de contribuyentes que tampoco tributarían sobre este impuesto al no estar inscritos o no haber declarado gran parte de sus ingresos.

El monto a pagar de este impuesto fue el uno por ciento del total de los ingresos devengados en el periodo terminado en cualquier fecha de 1,995 según el ejercicio fiscal del contribuyente o el dos por ciento sobre sus activos netos, el que fuera menor, para el periodo de 1,996 y para 1,997 el 1.5% sobre los ingresos o el 3% sobre los activos, sobre el balance de apertura del ejercicio terminado en cualquier fecha de 1,996.. Aquí empieza otra contradicción, al obligar a pagar sobre los

ingresos de un período ya terminado, cuyos artículos tuvieron un costo determinado en esa oportunidad, vendiéndose a un precio basado en ese costo, resultando ilógico entonces gravar una actividad económicamente concluida. En muchos casos, este impuesto causó que las empresas perdieran por haber vendido, como en el caso del azúcar minorista, huevos, reventa de cemento, etc., siendo innecesario mencionar que también pagaron las empresas que tuvieron pérdida durante el ejercicio.

En cualquier parte del mundo, cuando los agentes económicos no cuentan con reglas claras que determinen su relación con el fisco, que les permita planear sus inversiones, utilidades, márgenes de ganancia, etc., no pueden desarrollarse las actividades productivas, menos aún en los casos, como el presente, que se gravaron ingresos pasados, sobre los cuales ya se había pagado el impuesto sobre la renta correspondiente, y sobre todo que en el momento de efectuar las transacciones comerciales no se tomó en cuenta este costo.

Como se decía con anterioridad, esta clase de situaciones deterioran la confianza de los contribuyentes en el sistema fiscal en general, fomenta la evasión por medio de no registrar todas las operaciones o simplemente se prefiere estar dentro de la economía informal, lejos de toda tributación y fiscalización.

5) EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCONSTITUCIONALIDAD

Durante el desarrollo de la presente tesis, se ha mencionado la declaración de inconstitucionalidad de algunos de los artículos de las leyes tributarias, por lo que se analiza los efectos que esta tiene.

Según el artículo 44 de la Constitución de la República, último párrafo, son nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.

En el diccionario de Cabanellas-Alcalá ipso jure significa: "En el acto, por el Derecho mismo, por ministerio de la Ley, en virtud de expresa disposición legal."⁷ Es decir que una norma nula ipso jure, es nula de pleno derecho, en el acto y no se está obligado a acatarse.

⁷ Cabanellas-Alcalá. Op. Cit. Tomo III. Pág. 804

La Ley del Organismo Judicial, decreto 2-89, en su artículo 9 establece que "Los tribunales de justicia observarán siempre el principio de la jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República sobre cualquier otra ley,..." . El artículo 8 norma que las leyes se derogan por leyes posteriores, literal d) "Total o parcialmente, por declaración de inconstitucionalidad, dictada en sentencia firme por la Corte de Constitucionalidad. Por el hecho de la derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiera derogado".

Tenemos entonces claro que cuando la Corte de Constitucionalidad declara una disposición inconstitucional ésta queda derogada, si la suspende provisionalmente, la disposición queda también suspendida hasta que se dicte sentencia definitiva.

Regularmente la Corte cuando en la sentencia definitiva declara inconstitucional una norma suspendida provisionalmente, retrotrae sus efectos a la fecha de la suspensión provisional. El mayor debate consiste, en el tiempo que la norma impugnada estuvo vigente hasta la sentencia de la corte. Si una norma inconstitucional es inválida de pleno derecho, como ya se hizo ver, nadie está obligado a cumplirla, incluso antes de su declaratoria de inconstitucional, el opinar en contrario sería también inconstitucional, porque se estaría violando los derechos protegidos por la constitución.

El artículo 5to. de la Constitución que se refiere a la libertad de acción es claro en ello: "toda persona no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella". Entonces el razonamiento es muy sencillo, si la constitución es la ley suprema de la república, y conforme a ella debe el Congreso de la República emitir las leyes, al sancionar una norma inconstitucional, lógicamente no esta emitida conforme la ley, y por lo tanto su cumplimiento no es obligatorio.

6) IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS:

Este impuesto establecido por el decreto 32-95, ya se trato en el impuesto sobre la renta, pero es necesario, por tratarse de una ley aparte, analizar una de las modificaciones introducidas por el decreto 116-97, que es el acreditamiento de estos pagos trimestrales, a los pagos del impuesto sobre la renta. El

artículo 4 de este último decreto modificó el artículo 8 del decreto 32-95, estableciendo "que el monto del impuesto pagado durante los cuatro trimestres del año, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta del año calendario inmediato siguiente, ...". Al establecer que es el impuesto pagado, debe analizarse el pago del último trimestre, que aunque corresponde al último trimestre de 1,998, será pagado hasta los primeros quince días del mes de Enero de 1,999, por lo que cabría preguntarse si este no sería acreditable hasta el año 2,000, por ser el año calendario siguiente, después de pagado el impuesto.

Obviamente este es un error de la ley, que debió decir "que el monto del impuesto correspondiente, a los cuatro trimestres del año, que se encuentren pagados, serán acreditados ...". Lo más recomendable en este caso, es pagar el último trimestre de 1,998, por ejemplo, dentro del mismo mes de Diciembre, para cumplir con la norma textual de trimestre pagado.

7) IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS FINANCIEROS

El artículo 10 del decreto 26-95, Ley sobre Productos Financieros, establece la exención del impuesto sobre la renta, para los ingresos provenientes de intereses, que hayan pagado este impuesto, las cuales deberán ser declaradas como rentas exentas.

El 23 de Diciembre de 1,997 fue publicado el decreto 117-97, Ley de Supresión de Exenciones, Exoneraciones y deducciones en materia tributaria y fiscal, la que en su artículo 4, menciona que se derogan todas las exenciones, exoneraciones y deducciones del Impuesto Sobre la Renta, concedidas en cualesquiera leyes de la República, a excepción de, enumerando algunas leyes dentro de las cuales no se encuentra el decreto 26-95.

Al ser esta supresión de exenciones posterior a la emisión de la ley del impuestos sobre productos financieros, y al haber suprimido en forma general todas las exenciones, y no estar dentro de las excepciones, queda claro que los intereses, además de estar gravados con la tasa del 10% por el impuesto sobre productos financieros, quedaron a partir del 1 de Enero de 1,998, gravados también con el impuesto sobre al renta. A todas luces, este es un error de la Administración Tributaria, que estaría gravando dos veces el mismo hecho generador, como lo es la obtención de una utilidad sobre el capital, llamado interés, lo cual esta prohibido por la Constitución Política de la República. Para salvar este error, puede aplicarse el artículo 6 del decreto 117-

97, en el sentido que por ser una disposición de una ley específica, la exención sigue vigente, de acuerdo al párrafo que norma "Se derogan todas las exenciones y exoneraciones que en materia tributaria establecen las leyes y disposiciones que no se encuentren identificadas o contempladas en los artículos anteriores, a excepción de las establecidas en la Constitución Política de la República y en la ley específica de cada impuesto una vez aplicadas las derogatorias que dispone la presente ley."

Se han enumerado aquí, algunos de los errores, contradicciones y falta de claridad que contienen algunas leyes, que por supuesto no son todas, pero que si ejemplifican en gran medida el complicado panorama que tienen los contribuyentes en Guatemala, para cumplir correctamente con el pago de sus impuestos, pudiéndose concluir que existe violación en toda la legislación al principio de certeza jurídica.

CAPITULO VI

EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y SU RELACION CON LOS TRIBUTOS

El estudio de la problemática de los tributos que pagamos, es una parte de un todo más complejo, como lo es el estudio de las finanzas públicas. Para abarcar las finanzas públicas, debemos tener en cuenta los ingresos por endeudamiento externo e interno, donaciones, las recaudaciones vía impuestos, el gasto público, la deuda pública y las políticas monetaria, crediticia y cambiaria de corto, mediano y largo plazo.

Para tratar toda la temática anterior se necesitan de abogados, contadores públicos, economistas, filósofos, sociólogos, etc.. Es en este marco de ideas que se desarrolla el presente tema, tomando el problema impositivo como una parte de las finanzas públicas y su estudio con un enfoque multidisciplinario.

A la profesión de la contaduría pública le toca ver el problema impositivo desde dos puntos de vista, cuando se trabaja o presta asesoría a la empresa privada ó desde el sector público, trabajando para el gobierno.

Desde el punto de vista del contribuyente, nos corresponde determinar varios aspectos como lo son, en primer lugar, a que impuestos esta afecta una persona natural o jurídica, dependiendo de la actividad económica que realice y los bienes y derechos que posee. En segundo lugar nos corresponde determinar el monto del impuesto a pagar por cada uno de ellos y hacer efectivo el pago de los mismos. Nos corresponde también, muchas veces, defender a nuestros clientes de cobros de impuestos, multas e intereses por reparos efectuados por la administración tributaria sobre las declaraciones presentadas. Es precisamente en este punto donde surge mayor controversia para el Contador Público porque al determinar cual es el monto de los impuestos que debe pagarse en un caso determinado,

regularmente enfrenta dos criterios encontrados, el de su cliente que quiere pagar la menor cantidad posible y el del Estado que quiere cobrar la máxima.

En este sentido, la profesión de la contaduría pública está siendo cada día más reconocida como la idónea para actuar en el campo tributario, tanto en la determinación correcta del importe a pagar, en la defensa de los derechos de los contribuyentes con ocasión de ajustes y reparos, como en el área de legislación en el campo tributario. En épocas pasadas, se recurría con frecuencia a los profesionales del derecho para que prestaran su asesoría en este campo, pero la complejidad que han alcanzado las leyes tributarias, el desarrollo económico de las empresas en nuestro país, y la utilización de modernas técnicas de contabilidad en la determinación de los impuestos, han obligado que el asesor tributario sea un especialista en el campo de la contabilidad, auditoría, finanzas y derecho tributario, conocimientos que reúne el Contador Público y Auditor por excelencia; aceptando eso sí que el mismo debe poseer la experiencia adecuada en este campo, para complementar su preparación académica.

Por otro lado, una gran cantidad de profesionales trabajan para la Administración Tributaria, asesorando y ejecutando funciones en las áreas de recaudación, control y fiscalización. En menor escala sus servicios son utilizados en el momento de legislar, donde se tiende a contratar a abogados y notarios para que realicen esta labor.

Una de las instituciones que más labor ha hecho para que se reconozca el aporte que la profesión pueda hacer en este campo, es el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, por medio de su comisión de Actualización Fiscal, la que ha organizado diferentes eventos para discutir y analizar los tributos vigentes en el país, emitiendo su opinión y recomendaciones a diferentes organismos del Estado, cuando se han producido reformas tributarias.

Tomando en cuenta lo anterior y que el Contador Público es el encargado de aplicar en la práctica las disposiciones de las leyes tributarias, que conoce en detalle los problemas que se presentan, dándose así, una experiencia que los otros profesionales no tienen, puede afirmarse que la profesión se sitúa en una posición privilegiada en el campo tributario.

Una vez establecidos de forma general los problemas a que se enfrenta el Contador Público, entremos en un estudio detallado de los mismos, dividiéndolo en tres aspectos:

- a) La relación del Contador Público con la Administración Tributaria y su participación en ella.
- b) La responsabilidad del Contador Público con su cliente y/o el contribuyente.
- c) La responsabilidad social, ética y moral del Contador Público cuando presta asesoría tributaria ante la sociedad.

1) LA RELACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR CON LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y SU PARTICIPACION EN ELLA.

La administración tributaria es la encargada por parte del Estado de ejercer los derechos que como sujeto activo de la obligación tributaria le corresponden, derechos y obligaciones que naturalmente están contenidos en la propia ley. Los derechos que se le confieren a la administración tributaria no son de cumplimiento discrecional, sino todo lo contrario, su cumplimiento es de carácter obligatorio e incurren en responsabilidades los funcionarios que estando obligados no cumplan con ejercer los derechos que corresponden. Recordemos que así lo señala el decreto 103-96, que estableció los delitos contra la economía nacional, el comercio, la industria y el régimen tributario, (modificaciones al código penal).

El Estado tiene varias funciones en materia tributaria, empezando por establecer las bases de recaudación de los tributos, recaudar los mismos, ejercer el control administrativo, realizar la función fiscalizadora del correcto cumplimiento de las disposiciones tributarias y por último, ejercer el cobro administrativo a los contribuyentes morosos o que por cualquier otra razón le deben impuestos al Estado, ya sean en su calidad de sujetos pasivos, agente de retención o percepción de los impuestos, debiendo llegar incluso a la acción penal.

En lo que respecta al establecimiento de las bases de recaudación, es decir la determinación del hecho generador, el momento en que se causa, la base imponible, plazo para efectuar

el pago, sanciones y otros, es el Contador Público el profesional idóneo para establecerlos por muchas razones, de las cuales enumeramos las siguientes:

- a) El Contador Público conoce perfectamente la contabilidad, la cual sirve en la mayoría de los casos de instrumento para determinar los impuestos o de medio de control para su recaudación.
- b) Al establecer los lineamientos de control interno, fijar junto a la gerencia las normas bajo las cuales debe operar la compañía, conoce en detalle la forma en que realizan las transacciones las empresas, y por lo tanto está en capacidad de definir por medio de la legislación, la forma en que debe efectuarse la recaudación de impuestos y su posterior fiscalización.
- c) Sus conocimientos en el campo de las finanzas y economía, unidos a una adecuada experiencia, le permiten determinar las simulaciones que midan el efecto de los impuestos en la producción y economía del país.
- d) Al ser los profesionales encargados de asesorar a las empresas, conocen sus problemas y posibilidades, sabiendo así como pueden reaccionar ante determinada legislación tributaria.

Un esfuerzo de esta labor la vemos en los Congresos de la contaduría pública, realizados por el IGCPA, donde se han discutido los problemas tributarios en Guatemala y Centroamérica, proponiendo soluciones al mismo. Indudablemente en este proceso deben reunirse los esfuerzos de otros profesionales, como lo son los del Abogado y Notario, que asesoren la forma adecuada de redactar la ley tributaria y su entorno desde el punto de vista del Derecho, el economista que provee los instrumentos de medición de la incidencia y efecto de los impuestos en la economía nacional y simule los posibles marcos de acción. El sociólogo que aporte, como en toda actividad humana en sociedad, las necesidades básicas de la población y su posible solución. Lo anterior deberá ser implementado por los políticos.

En lo que respecta a la recaudación, el Contador Público junto al Perito Contador, es el profesional que más declaraciones de impuestos prepara, ejerciendo esta función junto con todos los empresarios que recaudan y pagan impuestos.

En esta tarea también intervienen los Administradores de Empresas, quienes desde sus puestos de gerentes, administradores o asesores de empresas deben ayudar a realizar esta función.

La administración tributaria, específicamente en la Dirección General de Rentas Internas, se ha reconocido la relación que existe entre la contaduría pública y la mayoría de fases de los impuestos, hecho que se demuestra en que el mayor porcentaje de empleados contratados con relación en las áreas de impuestos son profesionales de la contaduría pública o estudiantes de la misma. Esto conlleva una gran responsabilidad para la profesión, por que cada día la misma puede ser señalada como la productora del éxito o fracaso de las políticas que el país tome en este sentido.

Esta responsabilidad alcanza a las universidades, que desde las clases magistrales deben preparar a sus profesionales para que afronten con ética esta responsabilidad y dotarlos de los conocimientos técnicos para que enfrenten con capacidad y eficiencia este reto. El Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas junto al Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos, también deben jugar un papel importante, como de hecho lo han venido haciendo, como lo demostraron en la última reforma fiscal efectuada a finales de 1,996 y mediados de 1,997, donde presentaron por escrito al Congreso de la República sus observaciones y sugerencias para salvar las inconstitucionalidades contenidas en los proyectos de ley, presentando modificaciones concretas a la redacción de los artículos propuestos.

Nuestra profesión fue la que más se manifestó sobre la misma, incluso por medio de artículos de prensa, que semanalmente escriben en los periódicos del país, algunos contadores públicos, por esto es importante que todos tomemos conciencia de la gran responsabilidad moral y social que tenemos, por una parte con el Estado, quién necesita de los impuestos para cumplir con las funciones que la propia Constitución le impone, con la población de menores recursos, quién necesita recibir los servicios básicos de salud, educación, seguridad, alimentación y vivienda en forma gratuita o subsidiada. Con el sector productivo del país, que solicita una legislación tributaria estable, simple, clara y justa, para poder planificar y desarrollar sus actividades productivas y comerciales con eficiencia, y poder competir en una economía cada vez más abierta y globalizada.

El último compromiso que tenemos es con la clase media y nosotros mismos, porque debemos cuidar que la incidencia de los impuestos no nos sea trasladada; porque los que más tienen son los que más deben contribuir, sin que esto signifique castigar al eficiente.

La anterior responsabilidad, recae con mayor peso sobre los contadores públicos que trabajan para la administración tributaria, porque son ellos los que más pueden influir en las decisiones y políticas que el país adopte en este tema.

Una vez terminada la etapa de la legislación, viene la etapa de administración de los impuestos, tarea donde participan los Contadores Públicos, estableciendo los procedimientos para recaudarlos, controlarlos, gastarlos y efectuar la fiscalización. En el área de la recaudación se participa desde el momento en que se elabora el presupuesto de ingresos y egresos de la nación, siguiendo con el establecimiento de las políticas para recibir por parte del Estado el monto de los impuestos, para continuar con la fiscalización interna de estos procedimientos.

El CPA también participa evaluando, diseñando e implementado los sistemas para controlar la información general de los diferentes contribuyentes, que impuestos ha pagado y cuales debe, lo que es el comienzo del proceso de control para una adecuada recaudación y disminución de la evasión. Recibidas las declaraciones y el monto de los impuestos empieza el proceso de fiscalización, la que de forma general se efectúa en dos formas: de gabinete, revisando las declaraciones presentadas, y de campo, revisando la información en la fuente primaria, que son los registros y archivos del contribuyente. Tradicionalmente la fiscalización es efectuada por personas con conocimientos del área académica del CPA, supervisados y dirigidos también por contadores públicos. La siguiente etapa dentro de la administración tributaria es la formulación de ajustes, que modifican el monto de los impuestos pagados por los contribuyentes, o solicitan el pago de los mismos, el cobro de intereses y multas sobre los mismos, cuando así lo detecta el proceso de fiscalización, función que también es realizada por contadores públicos o gente relacionada con la carrera, y en menor escala por abogados y notarios.

Una vez notificado lo anterior al contribuyente, éste puede presentar su defensa, la cual debe ser resuelta por la administración tributaria, proceso en el cual también intervienen en su mayoría gente que tiene los conocimientos propios de la contaduría pública. Si los ajustes son confirmados en la diferentes etapas administrativas que comprenden la defensa, procedería el cobro de los mismos, función que en la mayoría de los casos, ya es efectuada por un abogado. Si el proceso llega a la vía jurisdiccional, el contador público se convierte en un asesor del abogado que dirige la acción judicial.

Como puede notarse la actuación del contador público dentro de la administración tributaria es amplia, interviene en todas las etapas del proceso y es la profesión que más miembros aporta, ya sea por medio de profesionales graduados o por medio de estudiantes de la carrera. Veamos ahora la actuación del contador público, con el otro sujeto de la obligación tributaria, el sujeto pasivo o contribuyente.

2) LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO CON SU CLIENTE\CONTRIBUYENTE.

Se analizó anteriormente la responsabilidad del contador público como parte de la administración tributaria y con los otros sectores que forman la sociedad guatemalteca. Sin embargo una vez fijadas las reglas del juego, es decir, efectuada la legislación en este campo, puede advertirse que los intereses se antagonizan y se dividen en dos: por una parte el Estado, que como sujeto activo trata de recaudar la mayor cantidad de impuestos y por la otra parte, el contribuyente, como sujeto pasivo, tratando de pagar lo menos posible. En este momento la profesión de la contaduría se divide, sin perder su armonía, también en dos sectores, los que asesoran al Estado y lo ayudan a cumplir sus funciones; y los que asesoran al sector privado, para aprovechar los beneficios concedidos por la Ley, y determinar la mejor forma de cumplir con las obligaciones tributarias.

Los servicios de asesoría en materia tributaria al sector privado son prestados por contadores públicos a empresas medianas y grandes, por peritos contadores a las empresas

pequeñas y medianas y en menor medida por abogados y notarios. Dentro del grupo de contadores públicos los servicios pueden ser prestados en forma independiente o en relación de dependencia.

La asesoría empieza desde que se constituye la empresa, definiendo a que impuestos está afecta por el solo hecho de su constitución y objeto, planificando los impuestos que deberá pagar en el desarrollo de sus operaciones. Una vez constituida debe organizarse el control interno, el que deberá considerar los impuestos que deben recaudarse como agente de percepción o retención y los que deben pagarse como sujeto pasivo del impuesto. Posteriormente, la mayoría de veces por medio de la contabilidad o por procedimientos tradicionalmente contables debe determinarse el monto de los impuestos percibidos o retenidos que deben enterarse al Estado y los impuestos propios que deben pagarse, presentando para este fin, la información exigida por las leyes y reglamentos. Por último, debe mencionarse la función de defensa que se realiza con ocasión de ajustes y reparos efectuados por la administración tributaria.

En todas estas etapas hay controversias por los errores y ambigüedades de las leyes tributarias del país, tal y como se analizó en el capítulo V de esta tesis, debiendo actuar para desarrollar su actividad profesional observando lo siguiente:

- a) Con apego a las leyes y reglamentos: Como profesionales con una responsabilidad ética y moral hacia la sociedad, y ahora incluso con responsabilidad legal, al desarrollar nuestro trabajo en todas las etapas que influyen en la determinación de los impuestos, debe actuarse con total apego a la ley, no importando que el criterio sustentado sea diferente al manifestado por los funcionarios y empleados de la administración tributaria, porque lo importante es tener la base legal con que defender el punto de vista, y de ser necesario efectuar la defensa ante la notificación de reparos. No nos corresponde juzgar en esta etapa, lo injusto o justo de los impuestos, tema que se tratará más adelante, sino interpretar y aplicar las disposiciones legales, nuestro punto de vista sobre este particular debe hacerse valer en el momento en que se emiten o modifican las leyes, o bien promoviendo la emisión o cambio de las mismas.
- b) La mecánica de la técnica contable y procedimientos de control: En todo el proceso que implica recaudar y

pagar impuestos, muchas veces las disposiciones tributarias contradicen la técnica contable o por lo menos la limitan o dificultan, debiendo tener el contador público el suficiente ingenio para establecer los procedimientos contables y de control que no violen las disposiciones legales, pero que a su vez no limiten el objetivo del proceso contable, que es establecer la situación financiera de la entidad, el resultado de sus operaciones y los flujos de efectivo de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados. La contabilidad es un medio que se utiliza para recaudar y pagar impuestos, por lo tanto se tiende a emitir disposiciones para normar algunos aspectos sobre los procedimientos, medios, conceptos, porcentajes, valores, etc. que pueden utilizarse en ella, pero ésta, como un todo más complejo, no puede utilizarse solo para este fin, sino todo lo contrario, debe servir como el medio de control e información más efectivo que la gerencia posee para dirigir la empresa.

c) Cumplir con las normas personales de auditoría: La norma número uno, establece las normas personales bajo las cuales debe actuar todo profesional de la contaduría pública, las que son:

-- "El auditor deberá poseer preparación técnica y capacidad profesional adecuada"¹

-- "Deberá observar diligencia profesional en la ejecución del trabajo y en la elaboración del informe"²

-- "Deberá adoptar una actitud independiente"³

Es necesario profundizar en lo que significan estas normas de auditoría en el trabajo del Contador Público. Tal y como lo indica la norma de auditoría No.1, es indispensable que el contador público mantenga actualizados sus conocimientos de acuerdo con las necesidades de la profesión. Agregando más adelante " En relación con la capacidad profesional intervienen dos elementos: su preparación técnica según se comentó antes y su práctica profesional en el campo del trabajo. Es indudable

¹ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Norma de Auditoría No. 1. Pág. 3.

² OBID. Pág. 3

³ OBID. Pág. 3

que la práctica constante de cualquier actividad, permita que la persona que la realice se convierta en especialista".

Esta calidad profesional se ve reforzada por la norma No. 17 que establece la obligación de capacitarse continuamente, incluso, la obligación de establecer los créditos por estudios efectuados.

Respecto a la norma que dice "Deberá observar diligencia profesional en la ejecución del trabajo y en la elaboración del informe", requiere que todo trabajo profesional debe ser efectuado con todo el cuidado y habilidad que las circunstancias lo requieran, evaluándose los riesgos y posibilidades atinadamente.

Respecto a la norma que "Deberá adoptar una actitud independiente", cabe decir que el trabajo del Contador Público va casi siempre dirigido a un conglomerado social. La norma también agrega "que la independencia consiste en que el Contador Público ha de basarse en hechos objetivos para emitir una opinión sobre la información examinada, ... de hecho y en apariencia".

En este sentido, debe tomarse en cuenta que sobre un mismo hecho generador, la determinación de la base imponible, plazos, etc., muchas veces existen varias disposiciones contenidas en una determinada ley, o en varias leyes tributarias. Por eso a la hora de tomar las decisiones en materia tributaria, el contador público debe revisar acuciosamente que se han tomado en cuenta todas las posibilidades que afectan el hecho o cuestión examinados y que se han revisado todas las disposiciones vigentes sobre los mismos.

Esta tarea es tal vez la más difícil, al requerir en primer lugar conocimientos profundos en esta área, una adecuada experiencia y un criterio profesional acertado. Por estos motivos dentro de la profesión se vislumbra como una especialidad la consultoría en materia tributaria, se presta como un servicio por separado y cuando se trabaja en forma dependiente se reconoce como una atribución por separado dentro de las definiciones de puestos y funciones.

Para ejercer adecuadamente las anteriores observaciones es imperativo cumplir con las normas personales de auditoría anteriormente señaladas.

Como puede observarse el contador público, desde los diferentes puestos que ocupa, tiene una gran relación con la recaudación, determinación y pago de tributos, más que cualquier otra profesión, lo que obliga a tratar el siguiente tema, como lo es la responsabilidad ética y moral ante la sociedad.

3) LA RESPONSABILIDAD ETICAL, SOCIAL Y MORAL DEL CONTADOR PUBLICO CUANDO PRESTA ASESORIA TRIBUTARIA ANTE LA SOCIEDAD.

Anteriormente ya se ha señalado que el trabajo del contador público va dirigido al conglomerado social, al darle validez y confianza a la información financiera presentada por una entidad, responsabilidad que se ve incrementada en el caso de los impuestos, porque al desarrollar las actividades descritas en los dos apartados anteriores, independientemente de si se prestan los servicios al Estado o a la iniciativa privada, se influye directamente en el monto de los impuestos recaudados.

Si partimos, que el Estado para desarrollar sus fines, que la propia Constitución le asigna, necesita de recursos económicos, los que en su mayoría provienen de la recaudación de impuestos, entonces al intervenir en la determinación del monto de los mismos, se está influyendo directamente en la capacidad de prestación de servicios del Estado.

Por otro lado, al extraer recursos del sector privado para el pago de impuestos, se está disminuyendo la capacidad de crecimiento de este sector, que en última instancia es el encargado de generar la verdadera riqueza del país, creando nuevos empleos, haciendo inversiones que generen a su vez trabajo, generando divisas, etc.. Estas consideraciones llevan a plantear un tema: Cuál es el límite de los impuestos?, que se desarrollará inmediatamente después de este tema.

Tenemos entonces una responsabilidad ante la sociedad, que necesita de un equilibrio entre estos dos intereses contrapuestos. Pero es una responsabilidad ante varios sectores sociales, el sector productivo, el propio Estado, ante la clase media y las clases pobres y desposeídas.

Recordemos aquí algunas consideraciones contenidas en las normas de ética profesional para todos los graduados en contaduría pública y auditoría:

- Norma 2 "Actuación en función del interés nacional":
 "Es deber de todo profesional ejercer en función del interés nacional, y en tal sentido contribuir al desarrollo del país y a elevar el nivel de vida de la población" ⁴

" Es obligación del profesional cumplir y observar que cumplan las leyes del país"⁵

- " El Contador Público que desempeñe un cargo en los sectores privado o público no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de ser deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios de la cosa pública"⁶

Como puede verse en las normas de ética citadas, obligan al profesional de la contaduría pública, a velar por el interés nacional. Esta función puede corresponder en tres momentos:

- a) Cuando los organismos Legislativo y Ejecutivo promueven reformas a las leyes tributarias. En este momento la participación del Contador Público debe ser en función del país y la sociedad en general, independientemente de quién o quienes tengan contratados sus servicios profesionales en ese momento, a menos que sea contratado expresamente para defender algún punto de vista en particular y según el criterio profesional, se esté de acuerdo con él. Este papel de participación, en las últimas reformas tributarias que han habido lo han jugado especialmente la Comisión de Actualización Fiscal del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, apoyada por la Junta Directiva del mismo, y la Comisión de Asuntos Tributarios del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas.
- b) Cuando se trabaja para la Administración Tributaria, desarrollando cualquiera de las funciones que le corresponden, aplicando las leyes tributarias con

⁴ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas de Ética Para Graduados en Contaduría Pública y Auditoría. Octubre de 1,990. Pág. 1

⁵ OBID. Pág. 1

⁶ OBID. Pág. 1

estricto criterio profesional, aceptando puestos que pueda desarrollar de acuerdo a su experiencia profesional, conocimientos y capacidad, no participando en actos que permitan la evasión tributaria, que impliquen corrupción o que de cualquier manera disminuyan los derechos del Estado. Estos aspectos también están contenidos en las normas de ética citadas.

- c) Cuando se prestan los servicios profesionales en relación de dependencia o en forma independiente prestando servicios de asesoría o consultoría, el Contador Público debe mantener un criterio independiente sobre la correcta interpretación y aplicación de las leyes tributarias, el cual debe prevalecer sobre los intereses económicos de su cliente o empleador. También debe cuidar que su nombre no este relacionado con la evasión o defraudación tributaria, nunca participar en actos de corrupción o contrarios a la moral y sus servicios de asesoría no deben estar encaminados a causar elusión tributaria, falsear la información que sirve como base para calcular el hecho generador, la base imponible o cualquier otro factor que intervenga en la determinación de los impuestos, sino sus servicios deben estar enfocados al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, aprovechando los incentivos y beneficios que las propias leyes determinen en favor de su cliente.

Después de analizar la responsabilidad ética, se debe estudiar la responsabilidad social que tiene el contador público. Este aspecto también va a desarrollarse en el siguiente tema, pero por ahora, es adecuado recordar que como personas también pertenecemos a un conglomerado social, y que teniendo Guatemala una de las tasas de analfabetismo más altas en el mundo, casi un 60%, los profesionales en general tienen la obligación social, en fin son un producto del sistema social, de velar por que la misma se desarrolle bajo los derechos fundamentales del hombre, que todos tengan acceso a los medios económicos para cubrir sus necesidades de alimentación, salud, vestido, vivienda y educación.

En toda la historia de la sociedad, siempre han existido clases sociales desfavorecidas económicamente, siendo el Estado el encargado de cumplir con un papel de subsidiaridad al brindarles los servicios que estos necesitan. Por otro lado,

el monto de los impuestos también sirve para que el Estado realice las obras, que por su envergadura o importancia no pueden o no deben ser costeadas por la iniciativa privada. Entre estas obras esta la infraestructura del país, como lo son carreteras, puentes, caminos vecinales, seguridad ciudadana, protección ambiental, representación del país a nivel internacional para proteger sus intereses, aplicación de justicia, etc..

Todos estos fines del Estado no pueden ser cumplidos, si el mismo no cuenta con los recursos necesarios para hacerlo, por eso cualquiera que sea la función que cumple el contador público en las diferentes etapas de la aplicación de los tributos, conlleva una responsabilidad ante la sociedad, que debe lograr un equilibrio de bienestar, para subsistir como tal. Si bien es cierto que existen otras formas de financiar el gasto e inversión pública, como lo son, el endeudamiento externo, donaciones, emisión de moneda y endeudamiento interno, ninguna de estas es posible para cubrir todas las necesidades, no son políticas sostenibles a largo plazo y todas conllevan en alguna medida a trastornos económicos, como la inflación que es su principal representante.

La responsabilidad social también abarca otro aspecto importante, como lo es el uso de los tributos que se recaudan. Tal vez más importante que el monto recaudado, es el uso que se hace de ellos, la forma en que se invierten, en beneficio de la sociedad en general. Sobre este punto son aplicables todas las consideraciones que se han hecho sobre las diferentes etapas de la aplicación de los tributos.

Por último, la aceptación de la responsabilidad ética y social que le corresponde a un profesional, es una cuestión moral, es decir, que cada uno, por su propio discernimiento, conciencia y actitud personal, debe estar convencido del papel positivo que debe jugar en el ejercicio de su profesión ante la sociedad. Los órganos encargados de velar por el cumplimiento de las normas de ética profesional, no pueden substituir la aceptación personal que todos en un momento determinado realizan, ya sea para bien o para mal de la sociedad y la profesión, de cual será su actitud ante la cuestión tributaria.

4) LOS LIMITES DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos han existido, como se mencionó en el primer capítulo de esta tesis, en mayor o menor grado en todos los tiempos y bajo todos los sistemas de gobierno, habiendo muchas teorías sobre las razones de su existencia, pero cuando se trata de determinar cual es el límite adecuado, cuando uno se pregunta es lícito no pagar impuestos cuando los consideramos excesivamente altos?, bajo que esquemas o guías se deben cuantificar un monto justo de impuestos?, Cuando son altos los impuestos?, Cuando rebasan el 60%; 50%; 40% de los ingresos o cuando representan el 25%; 15; 10% del producto interno bruto de un país?; las respuestas a estas preguntas se multiplican, se contradicen y nunca en la historia, la sociedad se ha podido poner completamente de acuerdo sobre este tema.

Para abordar el tema de los límites de los impuestos, debe partirse de que los impuestos sirven para proveer al Estado de los recursos necesarios para cumplir sus fines.

Las palabras impuesto y tributo llevan implícitas la característica de extracción de riqueza, efectuada por un grupo de individuos a otros, a través de diferentes métodos, como pueden ser la fuerza, la violencia, o un pacto social aceptado por la mayoría, pero siempre se han justificado como la necesidad de cubrir los gastos del Estado en el cumplimiento de sus fines.

Por eso es importante analizar cuales son los fines del Estado, siendo necesario en este punto, incluso revisar un poco la historia. Desde las civilizaciones más remotas que se conocen, casi siempre la clase social que detenta el poder, no lo ha usado para prestarle servicios a la sociedad, sino más bien para enriquecerse con el trabajo y esfuerzo de la sociedad. "Las famosas pirámides de Egipto son un monumento universal y perenne para demostrarnos cómo el excesivo poder en manos de los gobernantes lleva a sacrificar la vida de miles de seres humanos y los recursos de un país, simplemente para satisfacer el capricho de un gobernante que quería un monumento excepcional que sirviera de marco a su cuerpo inerte."⁷ La esclavitud es el impuesto más grande que ha existido.

Aunque no es el propósito hacer un estudio exhaustivo de la historia de los impuestos, debe examinarse los sistemas

⁷ Pazos, Luis. El Origen de los Impuestos. Editorial Diana. México. 1983. Pág. 46.

impositivos griegos y romanos, sistemas que han influido aún en los sistemas contemporáneos. En los mejores tiempos de Grecia, los impuestos en su mayoría eran voluntarios y temporales, mientras que en la decadencia se caracterizó por impuestos directos en contra de los ciudadanos que destruyeron su amor y su preocupación hacia la ciudad. Al respecto dice Sáenz de Bujanda: "El sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía en Grecia una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado en la persecución del bien público".⁸

Al principio de la civilización romana, como en Grecia, los impuestos directos a los ciudadanos eran considerados humillantes e indignos, sólo en casos de emergencia se acudía a la imposición directa. En Roma se contemplaron el equivalente a todos los impuestos que se conocen actualmente, que pueden ser: sobre cosas y personas, derecho de licencias y marcas, derechos de aduana, impuestos sobre los ingresos, al consumo, sobre la tierra, etc. Poco a poco, conforme las provincias conquistadas no eran capaces de sostener el Estado romano, para mantener sus ejércitos, los impuestos se fueron volviendo agobiadores.

Al respecto dice Gerald Simons: "El agricultor podía verse obligado a pagar un precio terrible en su libertad personal. Incapaz a menudo de pagar los impuestos sobre sus tierras, eludía los castigos rigurosos, otorgaba en traspaso sus hectáreas a un gran terrateniente y trabajaba para él como arrendatario. Otros huían de sus hogares para vivir bajo la autoridad de los reyes bárbaros o unirse a grupos errantes de salteadores. Incluso los recaudadores de impuestos (publicanos), fueron víctimas del sistema. La Ley les exigía que entregaran una suma fija de ingresos, si no llegaban a ella debían completarla con dinero de su bolsillo."⁹

Al desintegrarse el imperio romano surge lo que se conoce como Edad Media. Las relaciones económicas durante ese periodo se dan básicamente a través de los feudos. Los feudos nacen en un principio como convenios voluntarios de protección entre campesinos y grandes terratenientes; pero al pasar los años, dichos convenios, se vuelven obligatorios para los descendientes de los campesinos. A través del vasallaje se crean varios tipos de impuestos en dinero, especie y en servicios.

⁸ Sáenz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos. Tomo I. Madrid. 1975. Pág. 139

⁹ Simons, Gerald. Orígenes de Europa. Time Life International. Estados Unidos. 1968. Pág. 20

Con el advenimiento de las grandes monarquías, tanto en Inglaterra como Francia y España, se hizo necesario aumentar los impuestos para pagar los gastos de la corte y los grandes lujos en que vivían los reyes, al igual que sus aventuras bélicas. Y son los gastos excesivos de las cortes, lo que obligan constantemente al aumento de los impuestos, provocando gran parte de los conflictos sociales de la época. Las protestas contra las monarquías absolutistas y su abusos, fue una de las causas de la Revolución Francesa.

Esta pequeñísima revisión histórica de los impuestos, ayuda a establecer en una forma más clara y objetiva los límites de los impuestos, los cuales están íntimamente ligados al papel que le adjudiquemos al gobierno en la sociedad, porque ahora, una vez superados los pensamientos de esas épocas, puede verse claramente la injusticia cometidas por los gobernantes en el establecimiento de impuestos elevados para financiar sus propios lujos y Estados que en nada favorecían a los contribuyentes.

En la época Moderna, existen básicamente tres teorías para justificar los impuestos:

- a) Las teorías económicas;
- b) Las teorías legalistas;
- c) Las teorías sociológicas.

Las teorías económicas están básicamente representadas por Montesquieu, que identifican al impuesto con un fenómeno económico que se manifiesta en el pago de un precio por parte de los particulares en espera de una prestación del Estado. El problema de esta teoría, es que una de las características de los servicios del Estado consiste en la imposibilidad de evaluar el beneficio económico que cada ciudadano recibe en forma particular. Por ejemplo todos deben pagar impuesto sobre la renta, utilicen o no los servicios del estado. Muy probablemente incluso el que más utiliza los servicios del Estado, no paga impuestos y el que más paga menos los utiliza. Entonces tenemos que solo la teoría económica no es suficiente para explicar la cantidad de impuestos que debemos pagar.

Las teorías legalistas sostienen, que los impuestos emanan de una ley, es decir, que una vez, son producto del Derecho Positivo de un país, deben pagarse y cumplirse, sin entrar a discutir el fondo de los mismos. En una sociedad democrática, el Congreso de la República representa a la mayoría de la población, y en este sentido, al aprobar un impuesto, podría

decirse que la mayoría de la sociedad está de acuerdo en pagarlos. Esto podría ser cierto en muy pocos países, pero aún así, el hecho de que se apruebe una ley, no significa que la sociedad haya llegado a un consenso, sino revisense las continuas reformas impositivas que nuestro país ha tenido en los últimos 10 años (tres reformas importantes y emisión de leyes tributarias casi todos los años). Por otro lado, obsérvese el papel de los Congresos, donde la mayoría de las veces no están representados todos los intereses nacionales ni clases sociales, sino sobretudo en países como el nuestro, prevalece la representación de las clases de mayores recursos económicos.

También una vez más, el solo origen por la vía legal, no es suficiente para explicar la causa de los impuestos, al responder la ley a la causa que los origina, es decir que la ley impositiva solo obedece a la causa real de establecer impuestos, sino los mismos podrían ser abolidos de una sola vez, haciendo por supuesto muy popular al gobierno que lo hiciera.

Las teorías sociológicas están sustentadas sobre todo en la idea de las necesidades comunes, como la construcción de calles, carreteras, puertos, seguridad ciudadana, justicia, educación, salud, etc.; donde no es posible individualizar el uso de los diferentes servicios que los ciudadanos hacen, por lo que deben cobrarse impuestos generalizados que cubran estas necesidades. El gran problema de esta teoría es la conceptualización de cuales son los fines del estado, la determinación de los servicios que el mismo debe prestar, a quienes, por cuanto tiempo, etc.. Aquí podemos encontrar las dos teorías opuestas, la que propugna por el Estado welfare, o Estado benefactor, cuyo mayor exponente ha sido el Estado comunista y el *laissez faire*, o el estado dejar hacer, donde lo único que existe es el Estado policía.

Como ya se mencionó en este capítulo, la justificación de los impuestos son de carácter económico, político, jurídico, social y cultural; pero puede afirmarse que los mismos solo se justifican en la medida en que se cumple con los fines para los que fueron creados. En este sentido es necesario discarnir sobre cuales son los verdaderos fines de los impuestos. Para ejemplificar este punto, supóngase que se vive en un país donde el gobierno proporciona toda la alimentación necesaria para la familia, otorga educación de alta calidad, los servicios de asistencia médica son gratuitos y buenos, le otorga a cada familia transporte privado, casa, recreación, seguridad, justicia, pensiones, etc., es decir todo lo que una persona

puede anhelar conseguir por su esfuerzo propio; en este caso, los ciudadanos estarían dispuestos a pagar muy probablemente un 80 o 90 por ciento de sus ingresos en impuestos. Imagínese ahora un país donde no se recibe ninguno de estos beneficios, mas bien la violencia es cotidiana, no hay justicia, la educación gratuita es pésima, los servicios de salud inexistentes, no hay infraestructura, etc., muy probablemente para los ciudadanos de este país, un 15 o 20 por ciento de impuestos sobre sus ingresos, les parecería altísimo.

Como lo señala Luis Pazos, de los diversos sistemas económicos y políticos pueden dividirse fácilmente en dos:

"Quienes utilizan la posición de monopolio de fuerza del gobierno para lograr riquezas materiales, poder y reconocimiento por parte de quienes tienen que obedecer a los que les gobiernan, y aquellos que utilizan el monopolio de la fuerza y la facultad de establecer reglas de convivencia social para lograr una convivencia pacífica, armónica y que garantice las libres decisiones de los miembros de la sociedad."¹⁰

Los primeros gobiernos, como fue el caso de Israel, fueron de jueces. De la obligación de impartir justicia, nace la necesidad de ejercer la coerción que permita hacer cumplir las decisiones de los jueces. La impartición de justicia garantiza los tres derechos fundamentales de la persona humana: la vida, la propiedad y la libertad. Y como afirma Luis Pazos "...estos tres derechos están íntimamente relacionados, pues sin libertad no puede haber propiedad y sin propiedad el ser humano no puede alcanzar a realizarse integralmente como persona humana. Sin propiedad y libertad el hombre queda reducido a la esclavitud."¹¹

En conclusión el monto, límites y naturaleza de los impuestos, está determinado por sus fines, y siendo que su fin es financiar al Estado, éste debe ser contribuir a satisfacer los fines mismos de los miembros de la sociedad. Esta contribución no puede ser directa, sino propiciando las condiciones adecuadas para la generación de riqueza. El primer requisito indispensable para ello es la impartición de justicia pronta y cumplida, ya que solo la seguridad jurídica, permite que cada miembro de la sociedad logre sus aspiraciones individuales tanto materiales como espirituales.

¹⁰ Pazos, Luis. Op. Cit. Pág. 20

¹¹ Pazos, Luis. Op. Cit. Pág. 75

Por otro lado, el Estado debe ser subsidiario con los grupos sociales que viven en la pobreza o extrema pobreza, brindándoles la oportunidad de que se desarrollen y proveyéndoles, mientras esto ocurre de los servicios básicos de educación y salud. El otro gran fin del Estado debe ser crear las condiciones que permitan a los particulares crear riqueza y fuentes de empleo para que el país se desarrolle.

CONCLUSIONES

- 1) Los tributos han existido desde el momento mismo en que el hombre primitivo se organiza en algún tipo de comunidad, surgiendo a través de la historia primero como una contribución voluntaria de los ciudadanos para mantener el sistema de justicia, defensa, y establecer un orden dentro de la sociedad. Es conforme se desarrolla la sociedad, como los tributos se vuelven coercitivos, obligando al Estado a los individuos a pagar sumas importantes de la riqueza generada por el trabajo, la actividad empresarial, sobre la propiedad y la riqueza, y en menor escala conforme los servicios que se reciben directamente. Este desarrollo pasa por sociedades como la egipcia, la griega y romana, en la cual ya existen casi todos los impuestos que actualmente conocemos.
- 2) La existencia de los impuestos es el precio que debe pagarse por vivir en sociedad, y para que el Estado brinde seguridad, imparta justicia, y realice obras de beneficio colectivo. Además los impuestos permiten que el Estado suministre bienes, servicios y subvenciones, a los más pobres, sin causar inflación ni dificultades en la balanza de pagos, por medio de su función subsidiaria.
- 3) Como se puede observar en el capítulo III, existen diversos requisitos que cumplir para inscribir legalmente a una empresa en Guatemala, debiéndose realizar las gestiones administrativas ante diferentes dependencias del Estado, sin embargo el gobierno y la administración tributaria es un todo, por lo que debería existir la ventanilla única de atención al público, la que de una forma sencilla, rápida y eficiente permitiera:
 - A) Obtener la Patente de Comercio y De Sociedad,
 - B) Inscribirse al Registro Tributario Unificado,
 - C) Inscribirse al Impuesto Sobre la Renta,
 - D) Inscribirse al Impuesto Al Valor Agregado,
 - E) Habilitar y autorizar los libros contables,
 - F) Autorizar los documentos obligatorios,
 - G) Obtener código para operar con divisas;
 - H) Inscribirse al régimen de seguridad social.

Lo anterior permitiría también contar con una base de datos que reúna toda la información del contribuyente, facilitando el control y la fiscalización, la actualización de datos, la obtención de estadísticas macroeconómicas y la formulación de proyectos de inversión pública y privada.

- 4) De la lectura del capítulo cuarto pueda concluirse que existen diversos impuestos relacionados entre sí, que afectan al mismo sujeto pasivo, casi sin distinción de su capacidad económica y administrativa. No es posible, eficiente, ni rentable fiscalizar a todos los contribuyentes, o tipificar como tales todos los que desarrollan actividades económicas, como actualmente sucede en Guatemala, por eso es necesario, crear dentro de los diferentes impuestos vigentes categorías, que eximan a los microempresarios y agricultores campesinos de las obligaciones tributarias, pagando únicamente los derivados de las compras de sus materias primas, adquisición de servicios o realización de contratos. Esto permitiría enfocar la fiscalización y el control tributario a los grandes contribuyentes y recaudadores de impuestos.
- 5) Como se demuestra en el capítulo IV, las empresas que operan en nuestro país, están sujetas al cumplimiento de múltiples impuestos y obligaciones formales engorrosas, que lejos de facilitar el pago de los impuestos, provocan incertidumbre, confusión, trabajo innecesario y rebeldía de los contribuyentes. Para mencionar un caso puede citarse el ejemplo de las retenciones sobre servicios con tasa 0%, que establece que al pagarse una factura por servicios, debe elaborarse una constancia de retención con impuesto cero y presentarse esta por medio de una declaración mensual (puede consultarse los anexos). La Administración Tributaria no tiene la capacidad de gravarlas en el sistema, por lo que simplemente son archivadas, sin poderse utilizar la información por contribuyente, por que la información de cada uno de ellos está dispersa en miles de declaraciones de retenciones presentadas por las empresas que recibieron sus servicios a través de los doce meses del año.
- 6) Como se demuestra en el capítulo V, de esta tesis, los diferentes impuestos existentes en el país, y las reformas tributarias que han habido en los últimos diez años, no han cumplido con los principios de equidad, neutralidad y certeza tributaria. Esto ha incidido en una legislación con diferentes criterios de interpretación, contradicción dentro

de las mismas leyes, errores y arbitrariedades, que no ha permitido el pago eficiente de los impuestos por parte de los contribuyentes, ha dificultado la fiscalización y ha propiciado la evasión tributaria.

- 7) Como lo han demostrado las múltiples reformas impositivas que han habido en el país en los últimos diez años, el problema impositivo no radica en las leyes mismas, sino en la capacidad de la Administración Tributaria en aplicarlas. Mientras no se cambien los elementos de la fiscalización y sus procedimientos, el nivel de la recaudación no aumentará en los porcentajes esperados por el gobierno en los Acuerdos de Paz. En este sentido se requieren reformas de fondo, incluyendo la modificación de la Constitución, que permitan :
 - A) Dentro de los elementos de la fiscalización, el control y revisión por medio de los Bancos del Sistema, estados financieros auditados, avalúos y dictámenes de expertos, información proporcionada por el contribuyente al sistema financiero, acceso a los contratos entre los contribuyentes, etc., es decir que toda la información financiera firmada por el contribuyente haga fe en juicio.
 - B) Que el personal responsable de realizar las auditorias tributarias este mejor remunerado, con mejor preparación académica, con capacitación continua, y la formación de secciones que permitan la preparación de especialistas según los diferentes grupos de contribuyentes sujetos a fiscalización, como lo son los exportadores, industriales, empresas de servicios, seguros, fianzas, constructores, farmacéuticos, etc.
 - C) Castigos más rigurosos para los evasores, que permitan la acción penal en forma efectiva.
- 8) Los impuestos deben situarse en un nivel que no desestimulen la actividad económica, fomenten el empleo y el desarrollo económico.
- 9) Es necesario incentivar la inversión en el país, pero no a través de la exoneración de impuestos, sino dando certeza tributaria en el largo plazo, respetando los derechos de los contribuyentes y cumpliendo el Estado los plazos establecidos en las diferentes leyes, en la devolución de los créditos fiscales que se generan, facilitando el pago de los

impuestos, formulando procedimientos más simples y brindando orientación masiva a los contribuyentes.

- 10) Los profesionales de la contaduría pública, tienen una gran responsabilidad con la sociedad guatemalteca, al participar activamente dentro de la administración tributaria, creando, recaudando, administrando y fiscalizando los impuestos, y en la iniciativa privada asesorando para el adecuado pago de los mismos. Esta responsabilidad debe ser guiada por las más altas normas de ética profesional, por la independencia mental que debe caracterizar al Contador Público y por la ejecución de su trabajo de acuerdo a las normas de auditoría.
- 11) El monto de los impuestos, sus límites y su naturaleza deben depender de los fines que los sustentan, es decir, de los propios fines que la Sociedad le asigna al Estado. En la medida en que el Estado cumpla con esos fines, en esa misma medida se justifica el cobro de impuestos. Los fines del Estado debe ser un consenso de la sociedad misma, y por lo tanto los impuestos deben ser también producto de un consenso social.

RECOMENDACIONES

- 1) Crear la ventanilla única de inscripción de contribuyentes, donde en una sola gestión administrativa, se puedan llenar todos los requisitos exigidos por las diferentes leyes tributarias, mercantiles y de seguridad social y obtener así, de una sola vez todas las patentes, registros y documentos que permitan operar a las empresas y pagar sus impuestos.
- 2) Que se integre una Comisión compuesta por la Administración Tributaria, El Sector Productivo, El Sector Financiero, la Pequeña y Mediana Empresa, Profesionales expertos en el tema, para eliminar de las diferentes leyes tributarias del país, todas las obligaciones principales cuyo monto de recaudación no justifique su existencia, y las obligaciones formales que no generen ingresos, no contribuyan al proceso de recaudación, administración y fiscalización de los impuestos.
- 3) Dejar la práctica de realizar reformas impositivas con cada cambio de Gobierno, y modificar las leyes constantemente. Dejando estable las leyes, se logrará una mejor difusión de las mismas, creará certeza jurídica para los contribuyentes y el propio Estado, elevando la carga tributaria por medio del fortalecimiento de la recaudación, control, administración y fiscalización de los impuestos.
- 4) La Administración Tributaria debe modernizarse, implementando principalmente lo siguiente:
 - A) Los elementos de fiscalización, incluyendo aquellos, que le permitan establecer la realidad económica de las empresas, como lo son los estados financieros auditados, información bancaria, productos y bienes a precios de mercado, información basada en el control interno, utilización de los sistemas informativos de las compañías, etc.
 - B) Debe abandonarse el actual enfoque de la fiscalización, consistente en la tradicional revisión documental sobre periodos pasados, para realizar una fiscalización sobre la marcha de las operaciones de las compañías, contrastando los registros contables con la realidad del momento, como por ejemplo inventarios físicos, control de

producción, control de despacho de mercadería, registros bancarios, volumen de actividad de la compañía, etc.

- C) Mejorar los sistemas de fiscalización, creando unidades expertas en las diferentes actividades económicas que se desarrollan en el país, y no como actualmente sucede que un mismo Auditor Fiscal un día está asignado a una empresa exportadora de café y al día siguiente a una empresa arrendadora de vehículos, lo que no permite que los Auditores conozcan a profundidad márgenes de ganancia, el sistema contable, las empresas que existen en el medio, las formas de evasión y elusión tributaria, y la reglamentación específica que pueda existir para cada actividad determinada.
- D) Se utilice en mejor forma la información que se posee de los contribuyentes, por medio del sistema informativo, creando programas que permitan el análisis del pago de todos los impuestos a que están sujetos los contribuyentes.
- E) Que la Superintendencia de Administración Tributaria, cuente con la suficiente cantidad de Auditores en las diferentes áreas de fiscalización, para cubrir una muestra representativa y ejercer fiscalización a los contribuyentes, que sugiera al Departamento de Auditoría de Gabinete o los programas de presencia fiscal, tanto en la capital como en los departamentos de la República.
- 5) Debe ampliarse la base tributaria, porque actualmente son siempre los mismos contribuyentes los que pagan impuestos, y los que terminan pagando impuestos extraordinarios como el ISET, a causa de los contribuyentes que no pagan. Para esto es necesario que la Administración Tributaria fiscalice a importantes sectores productivos, que hoy por hoy, se desarrollan en el mercado informal, o que están inscritos y no pagan impuestos.
- 6) Reformar la Constitución, para incluir dentro de los elementos de la fiscalización tributaria, los movimientos bancarios de las compañías y las personas.
- 7) Perseguir penalmente a los que evadan impuestos, llegando a sentencias condenatorias, excluyendo de las leyes la posibilidad de sobreseer los procesos con el pago de lo adeudado e inhabilitando a los representantes legales,

propietarios y accionistas la posibilidad de ejercer el comercio en Guatemala.

BIBLIOGRAFIA

1. Dr. Rodríguez Rodríguez, Joaquín. Derecho Mercantil, 3ra. Edición México Distrito Federal, Porrúa Enos. 1,940.
2. Allan, Charles. La Teoría de la Tributación. Madrid, España. Alianza. 1,974.
3. Sáenz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho. Tomo I. Madrid, España. Instituto de Estudios Políticos. 1,975.
4. Simons, Gerald. Orígenes de Europa. Time Life Internacional. Estados Unidos. 1,968.
5. Cabanellas, Guillermo-Alcalá, Luis. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomos I al VI. 14a. Edición. Buenos Aires Argentina. Heliasta S.R.L. 1,980.
6. Pazos, Luis. Los Límites de los Impuestos. Uso y Abuso del Poder. 3ra. Edición. México. Diana S.A. 1983.
7. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas de Ética para Graduados en Contaduría Pública y Auditoría, s.e. Guatemala. 1,990. Vigente a partir de 1,986.
8. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Boletín No. 24. Estado de Flujo de Efectivo. Recopilación y Principios. s.e. Julio de 1,992.
9. Orozco Velásquez, Alfonso, Lic.. Revista Dinero. Prensa Libre. Guatemala 15 de febrero. Pág. 8.
10. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución de la República de Guatemala y sus Modificaciones. Vigente a partir del 14 de enero de 1,986.
11. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. Código Tributario. Vigente a partir de octubre de 1,991.
12. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 2-70. Código de Comercio. Vigente a partir del 1 de enero de 1,971.

13. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 1441. Código de Trabajo y sus Modificaciones. Mayo de 1,961.
14. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 26-92. Ley del Impuesto Sobre la Renta y Sus Modificaciones. Vigente a partir de julio de 1,992.
15. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Modificaciones. Vigente a partir de julio de 1,992.
16. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 37-92. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y Sus Modificaciones. Vigente a partir de julio de 1,992.
17. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 62-87. Ley del Impuesto Unico Sobre Inmuebles. Vigente a partir de octubre de 1,987, hasta el 31 de diciembre de 1,997.
18. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 15-98. Ley del Impuesto Unico Sobre Inmuebles. Vigente a partir del 18 de marzo de 1,998.
19. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 26-95. Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros. Vigente a partir de abril de 1,995.
20. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 31-96. Ley del Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal. Vigente a partir de junio de 1,996.
21. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 32-95. Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias. Vigente a partir de mayo de 1,955.
22. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 116-97. Reformas a la Ley de las Empresas Mercantiles y Agropecuarias. Vigente a partir de enero de 1,997.
23. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 103-96. Reformas al Decreto 17-73, Código Penal; 58-90 Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero y 51-92, Código Procesal Penal. Vigente a partir de enero de 1,997.

24. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 2-89. Ley del Organismo Judicial y Sus Modificaciones. Vigente desde 1,989.
25. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 203 Ley Monetaria y Sus Modificaciones. Vigente a partir de agosto de 1,974.
26. Ministerio de Economía. Decreto-Ley. 153-85. Ley de Patentes de Invención, Modelos de Utilidad, Dibujos y Diseños Industriales. Vigente a partir del 1 de enero de 1,986.
27. Leyes Básicas del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social. Acuerdo 396 de la Junta Directiva, Aprobado por el Acuerdo Gubernativo 686 del 14 de septiembre de 1,963.
28. Acuerdo Gubernativo 596-97. Ministerio de Finanzas Públicas. Reglamento A La Ley del Impuesto Sobre la Renta. Vigente a partir de agosto de 1,997.
29. Acuerdo Gubernativo 311-97. Ministerio de Finanzas Públicas. Reglamento de al Impuesto Al Valor Agregado. Vigente a partir de abril de 1,997.
30. Acuerdo Gubernativo 737-92. Ministerio de Finanzas Públicas. Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Vigente a partir de septiembre de 1,992.
31. Acuerdo Gubernativo 194-96. Ministerio de Finanzas Públicas. Reglamento de la Ley del Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal. Vigente a partir de junio de 1,996.
32. Acuerdo Gubernativo 207-93. Ministerio de Economía. Arancel del Registro Mercantil.

CONTENIDO DE LOS ANEXOS

- ANEXO 1: Inscripción de Empresa Individual y Comerciante en el Registro Mercantil.
- ANEXO 2: Certificación de Capital en Giro.
- ANEXO 3: Pago de Impuestos en el Registro Mercantil por Inscripción de Empresa y Comerciante Individual.
- ANEXO 4: Solicitud de Inscripción de Sociedad Anónima en el Registro Mercantil.
- ANEXO 5: Pago de Impuesto Inscripción de Sociedad Anónima en el Registro Mercantil.
- ANEXO 6: Solicitud Inscripción del Representante Legal de una Sociedad Anónima en el Registro Mercantil.
- ANEXO 7: Solicitud Inscripción de Empresa, propiedad de una Sociedad Anónima en el Registro Mercantil.
- ANEXO 8: Solicitud Inscripción de Empresa Individual ante la Dirección General de Rentas Internas.
- ANEXO 9: Solicitud Inscripción de Sociedad Anónima ante la Dirección General de Rentas Internas.
- ANEXO 10: Solicitud de habilitación de libros contables, así como de ventas y compras del IVA.
- ANEXO 11: Solicitud de autorización de documentos obligatorios.
- ANEXO 12: Solicitud de registro y protección de Nombre Comercial.
- ANEXO 13: Solicitud de Código para operar con divisas.

- ANEXO 14: Contrato Individual de Trabajo.
- ANEXO 15: Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta DRISR-40, incluye Estados Financieros y Anexos a la declaración.
- ANEXO 16: Pago mensual del Régimen Especial del Artículo 72.
- ANEXO 17: Retenciones a Personas Domiciliadas en el Exterior.
- ANEXO 18: Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta Ante el Patrono.
- ANEXO 19: Declaración mensual de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta y Facturas Especiales, y Productos Financieros.
- ANEXO 20: Pago Trimestral del Impuesto Sobre la Renta.
- ANEXO 21: Declaración Anual del Pequeño Contribuyente.
- ANEXO 22: Cuota Anual de Empresas Mercantiles y Agropecuarias.

Nº 28091

SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN DE COMERCIANTE INDIVIDUAL Y EMPRESA

Señor Registrador Mercantil General de la República,

ANEXO 1

Yo, MARCO LIVIO DIAZ REYES de 32 años, casado
Guatemalteco, Cortador Público y Auditor con domicilio en el Departamento
Guatemala, con residencia en: 23 Ave. 34-98, Zona 11

con cédula de vecindad extendida por la Municipalidad de Guatemala
Departamento de: Guatemala, Nº de Orden A-1 y de Registro: 707,265
Lajo, juramento de que los datos son exactos, atentamente,

PIDO:

- Que se me inscriba como comerciante individual.
- Que se inscriba la siguiente empresa de mi propiedad, (o propiedad de MARCO LIVIO DIAZ REYES)

NOMBRE COMERCIAL: COMPAÑIA EJEMPLO
DIRECCIÓN COMPLETA: 15 Ave. 12-56, Zona 9

OBJETO: COMPRA Y VENTA DE MATERIALES DE CONSTRUCCION.

Fecha de inicio de actividades: 01 de enero de 1998 al inscribirse.
Capital: Q. 25,000.00 Categoría: Unica Sucursal Agencia Otra:
Administrador, Gerente o Factor: MARCO LIVIO DIAZ REYES

NOTA. 1) Si es casado, indique régimen matrimonial: Comunidad absoluta de bienes
2) Si ya está inscrito como comerciante, indique Nº: _____ Folio: _____ Libro: _____
3) Si es persona jurídica, indique Nº: _____ Folio: _____ Libro: _____
Guatemala, 5 de enero de 1998

AUTENTICA. En la ciudad de Guatemala el cinco de enero de mil novecientos
noventa y ocho como Notario. DOY FE: Que la firma que antecede es autentica
por haber sido puesta el día de hoy a mi presencia por: MARCO LIVIO DIAZ REYES
quien se identifica con cédula de vecindad extendida
por la Municipalidad de Guatemala, Departamento: Guatemala
por el número de Orden A quión Uno y Registro Setecientos siete mil
diecisiete y cinco quien firma nuevamente conmigo.

ANTE MI

PARA USO EXCLUSIVO DEL REGISTRO

COMERCIANTE	EMPRESA
Fecha Inscripción: _____	Fecha Inscripción: _____
Expediente: _____	Expediente: _____
Registro: _____ Folio _____ Libro _____	Registro: _____ Folio _____ Libro _____

DOCUMENTOS QUE DEBEN ACOMPAÑARSE

- Adjuntar Balance o Certificación de Capital en Giro.
- Si es extranjero o ingresado con posterioridad al 1º de enero de 1936; copia de autorización del Ministerio de Economía u otra Dependencia del Ejecutivo para ejercer el comercio.
- Si es representante legal, adjuntar fotocopia legalizada del documento donde conste su representación.

SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN DE COMERCIANTE INDIVIDUAL Y EMPRESA

EXPEDIENTE Nº _____

FORMULARIO Nº 28091

El Infrascrito Perito Contador registrado en la Dirección de Rentas Internas, bajo el número 37,015,-----

CERTIFICA

Que el Capital en Giro de la empresa ****COMPAÑIA EJEMPLO****, propiedad del señor Marco Livio Díaz Reyes, asciende a la cantidad de VEINTICINCO MIL QUETZALES EXACTOS (Q.25,000.00).-----

Y para los usos legales que al interesado convengan, extendo, firmo y sello la presente certificación en la Ciudad de Guatemala, a los seis días del mes de enero de mil novecientos noventa y ocho.-----



MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS
DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
 GUATEMALA, C. A.

RECIBO INGRESOS FISCALES

No. 9257244

ANEXO 3
 USE UN SOLLO RECIBO PARA CADA CONCEPTO DE PAGO

1.	NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT)	2.	PERIODO A QUE CORRESPONDE EL PAGO								
			DEL	DIA	MES	ANO	A.	DIA	MES	ANO	
3.	NOMBRE (APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS) RAZON O DENOMINACION SOCIAL						4.	TELEFONO			
	MARCO LIVIO DIAZ REYES										
5.	DOMICILIO FISCAL (DIRECCION)										
	15 Ave. 12-56, Zona 9										
	CONCEPTO							IMPORTE EN QUETZALES			
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DR:SR-40						01	Q.			
	REVALUACION DE ACTIVOS (ISR) DR:SR-02						02				
	PEQUEÑO CONTRIBUYENTE (IVA) MES. AÑO						03				
	PEQUEÑO CONTRIBUYENTE TRIM. 5% (IVA)						04				
	IVA POR VENTA DE INMUEBLE						05				
	IVA POR FACTURAS ESPECIALES						06				
	IVA POR VENTA DE VEHICULOS AUTOMOTOR						07				
	OTROS: INSCRIPCION DE EMPRESA						08	Q. 125.00			
							09				
							10				
	MULTAS DE RESOLUCION No. DE FECHA:						11				
	INTERESES DE LIQUIDACION No. DE FECHA:						12				
	TOTAL EN LETRAS:						13				
	CIENTO VEINTICINCO QUETZALES							Q. 125.00			

CHEQUE No. _____ BANCO _____ FECHA 02 / 01 / 98

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE APODERADO O REPRESENTANTE LEGAL	FECHA	No DE OPERACION	IMPORTE Q.

**SOLICITUD DE INSCRIPCION DE SOCIEDADES
MERCANTILES**

Nº 016956

Forma de Organización: SOCIEDAD ANONIMA

ANEXO 4

Denominación o Razón Social: COMPANIA EJEMPLO, SOCIEDAD
ANONIMA

Nombre Comercial: COMPANIA EJEMPLO

Domicilio: GUATEMALA

Departamento

Sede: 15 Ave. 12-56, Zona 9

Dirección Comercial

Objeto: IMPORTACION, DISTRIBUCION, COMPRA-VENTA Y COMERCIALIZACION DE
AUTOMOVILES, REPUESTOS Y ACCESORIOS, REPARACION Y SERVICIOS MECANICOS,
ELECTRICOS, QUIMICOS, ASESORIA, Y TODO LO ESTIPULADO EN LA ESCRITURA
DE CONSTITUCION.

No. de Escritura: 177 Notario que Autoriza: EDGAR DURAN SARTI

Lugar: GUATEMALA Fecha: 22/01/1998 Plazo: INDEFINIDO

Capital Social AUTORIZADO Q. 100,000.00 SUSCRITO Q. 100,000.00 PAGADO Q. 100,000.00

El capital se encuentra dividido en: DIEZ Acciones. Clases de Acciones: COMUNES NOMINATIVAS

Valor de cada Acción Q. 10,000.00

Organo de Administración: Un Administrador Unico o por varios administradores, pu-
diendo variar a Consejo de Administración o viceversa.

Integrantes del consejo de Administración: Compuesto por miembros titulares cuyo número será
acuerde la Asamblea General de Accionistas.

Representante Legal: MARCO LIVIO DIAZ REYES

Facultades de los Administradores: Además de las estipuladas en la ley, dirigir la poli-
tica administrativa, cumplir disposiciones de la Asamblea de Accionistas,

nombrar - remover al Gerente, convocar a asambleas,

Organo de Vigilancia: Auditor o Firma de Auditores, nombrado por la Asamblea
General de Accionistas.

Fecha de Inicio de Actividad Mercantil: 1ro. de febrero de 1998

Observaciones: _____

SOLICITO AL SEÑOR REGISTRADOR LA INSCRIPCION DE LA SOCIEDAD IDENTIFICADA Y JURO QUE LA INFORMACION PROPORCIONADA EN ESTE FORMULARIO ES EXACTA Y EN CASO CONTRARIO ME RESPONSABILIZO POR EL PERJUICIO COMETIDO. ACOMPAÑO FOTOCOPIA LEGALIZADA DEL TESTIMONIO, CONFORME ARTICULO 16 DEL REGLAMENTO DEL REGISTRO MERCANTIL DE LA REPUBLICA.

Guatemala, 22 de enero de 98

Nombre del Solicitante MARCO LIVIO DIAZ REYES

FIRMA DEL SOLICITANTE

PARA USO EXCLUSIVO DEL REGISTRO MERCANTIL:

Expediente No. _____ Registro No. _____ Folio No. _____

Libro No. _____ Fecha de Inscripción provisional: _____

Fecha de Inscripción definitiva: _____

Observaciones: _____

ORIGINAL EXPEDIENTE DUPLICADO Y FOTOCOPIADO PROCESAMIENTO DE DATOS CUADRUPULICADO USUARIO

SOLICITUD DE INSCRIPCION DE SOCIEDADES MERCANTILES

EXPEDIENTE No. _____

Nº 16956



MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS
DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
GUATEMALA, C. A.

FORMA DRI-1

RECIBO INGRESOS FISCALES

ANEXO 5

No. 5076197

USE UN SOLO RECIBO POR CADA CONCEPTO DE PAGO

1	NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT)		2	PERIODO A QUE CORRESPONDE EL PAGO							
			DEL	DIA	MES	AÑO	AL	DIA	MES	AÑO	
3	NOMBRE (APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS) RAZON O DENOMINACION SOCIAL							4	TELEFONO		
** COMPANIA EJEMPLO, S.A. **											
5	DOMICILIO FISCAL (DIRECCION)										
15 Ave. 12-56, Zona 9											
CONFORME FORMULARIO		NUMERO FORMULARIO		IMPUESTO SOBRE INMUEBLES							
				CAPITAL AFECTO				TRIMESTRE			
CONCEPTO						IMPORTE EN QUETZALES					
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DRISR-40						01	Q.				
REVALUACION DE ACTIVOS (ISR) DRISR-02						02					
PEQUEÑO CONTRIBUYENTE (IVA) MES: AÑO:						03					
IVA POR VENTA DE INMUEBLE						04					
IVA POR FACTURAS ESPECIALES						05					
IVA POR VENTA DE VEHICULOS AUTOMOTOR						06					
OTROS: INSCRIPCION DE						07	650.00				
SOCIEDAD						08					
						09					
MULTAS RESOLUCION No. DE FECHA:						10					
INTERES LIQUIDACION No. DE FECHA:						11					
TOTAL EN LETRAS: SEISCIENTOS CINCUENTA QUETZALES EXACTOS.						12	Q. 650.00				

UTMO FORMAS TELEFONOS 31006 44 28

CHEQUE No. _____ BANCO _____ FECHA 22 01 98

FIRMA Y SELLO DEL CAJERO RECEPTOR	FIRMA DEL CONTRIBUYENTE APODERADO O REPRESENTANTE LEGAL		
	VER INSTRUCCIONES AL DORSO		
FIRMA Y SELLO DEL CAJERO RECEPTOR	FECHA	No. DE OPERACION	IMPORTE Q.

OR BIAL CONTRIBUYENTE

AUXILIARES DE COMERCIO

ANEXO 6

Señor Registrador Mercantil General de la República.

Yo, MARCO LIVIO DIAZ REYES, de 33 años, casado estado civil

Contador Público profesión
guatemalteco nacionalidad y Auditor origenario de: Guatemala lugar de nacimiento

domiciliado en el Departamento de: Guatemala Ciudad

y con residencia en 23 Ave. 34-99, Zona 11 Dirección completa

alencamente expongo que con fecha: 23 de enero de 1998

Fui nombrado (o electo) como: REPRESENTANTE LEGAL nombre del cargo

de la sociedad, Empresa: COMPANIA EJEMPLO S.A.

Inscrita bajo el No. 58-339 Folio 211 Libro 64 de sociedades

ubicada en: 15 Ave. 12-56, Zona 9 dirección completa

por un plazo INDEFINIDO o de: Tres años indicar plazo

OBSERVACIONES:

Guatemala, 26 de ENERO de 1998

T
J
M
B
R
E

F
I
S
C
A
L

FIRMA

PARA USO DEL REGISTRO MERCANTIL

Expediente No. _____ Fecha de inscripción: _____

Registro No. _____ Folio No. _____ Libro No. _____

Documentos que deben acompañarse:

- Original del nombramiento, contrato de trabajo o documento que acredite al solicitante como Administrador, Gerente, Corredor, Comisionista, Dependiente u otra clase de Auxiliar de Comercio, y duplicado en papel sellado del valor legal respectivo, o fotocopia legalizada.
- Los Gerentes y otros trabajadores extranjeros contemplados en el Arto. 13 del Código de trabajo, deberán adjuntar permiso para trabajar en el país, otorgado por el Ministerio del ramo.

AUXILIARES DE COMERCIO

Expediente No. _____

SOLICITUD DE INSCRIPCION DE COMERCIANTE INDIVIDUAL Y EMPRESA

Nº 25099

ANEXO 7

Señor Registrador Mercantil General de la Republica,

Yo, MARCO LIVIO DIAZ REYES de 33 años, casado, guatemalteco Contador Publico y Auditor con domicilio en el Departamento de Guatemala con residencia en 23 Ave. 34-98, Zona 11

con cédula de vecindad extendida por la Municipalidad de Guatemala, Ciudad Departamento de: Guatemala, Nº de Orden A-1 y de Registro: 707,265 bajo juramento de que los datos son exactos, atentamente,

PIDO:

- 1) Que se me inscriba como comerciante individual.
2) [X] Que se inscriba la siguiente empresa de mi propiedad, lo propiedad de: COMPANIA EJEMPLO, SOCIEDAD ANONIMA

NOMBRE COMERCIAL: COMPANIA EJEMPLO DIRECCION COMPLETA: 15 Ave. 12-56, Zona 9

OBJETO: IMPORTACION, DISTRIBUCION, COMPRA-VENTA Y COMERCIALIZACION DE AUTOMOVILES, REPUESTOS Y ACCESORIOS, REPARACION Y SERVICIOS MECANICOS ELECTRICOS, QUIMICOS, ASESORIA Y TODO LO ESTIPULADO EN LA ESCRITURA DE CONSTITUCION

Fecha de inicio de actividades: 01 de 02 de 1998 al inscribirse. Capital: Q.100,000.00 Categoría: [X] Unica. [] Sucursal. [] Agencia. [] Otra.

NOTA: 1) Si es casado, indique régimen matrimonial: Comunidad absoluta de bienes 2) Si ya está inscrito como comerciante, indique Nº: Folio: Libro: 3) Si es persona jurídica, indique Nº: 58,339 Folio: 211 Libro: 64 Guatemala, 13 de febrero de 1998

AUTENTICA. En la ciudad de Guatemala el TRECE de FEBRERO de mil novecientos noventa y OCHO como Notario, DOY FE: Que la firma que antecede es auténtica por haber sido puesta el día de hoy a mi presencia por: MARCO LIVIO DIAZ REYES quien se identifica con cédula de vecindad extendida por la Municipalidad de GUATEMALA, Departamento: GUATEMALA con número de Orden A QUIEN UNO y Registro SETECIENTOS SIETE MIL DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO quien firma nuevamente conmigo.

ANTE MI

PARA USO EXCLUSIVO DEL REGISTRO

COMERCIANTE EMPRESA Fecha inscripción: Expediente: Registro: Folio Libro Fecha inscripción: Expediente: Registro: Folio Libro

DOCUMENTOS QUE DEBEN ACOMPAÑARSE

- a) Adjuntar Balance o Certificación de Capital al Giro.
b) Si es extranjero o ingresado con posterioridad al 1º de enero de 1936; copia de autorización del Ministerio de Economía u otra dependencia del Ejecutivo para ejercer el comercio.
c) Si es representante legal, adjuntar fotocopia legalizada del documento donde conste su representación.


SOLICITUD DE INSCRIPCION DE COMERCIANTE INDIVIDUAL Y EMPRESA

EXPEDIENTE No.

FORMULARIO Nº 25099

INSCRIPCION DE EMPRESA

ANEXO B


 DIRECCION DGRT DE REGISTRO TRIBUTARIO UNIFICADO	FORMULARIO PARA INSCRIPCION, AFILIACION Y ACTUALIZACION DE CONTRIBUYENTES EN EL REGISTRO TRIBUTARIO UNIFICADO			No. 369464	
	INDICAR <input checked="" type="checkbox"/> 1	INSCRIPCION <input type="checkbox"/> 2	AFILIACION <input type="checkbox"/> 3	ACTUALIZACION <input type="checkbox"/> 4	AFILIACION EN AFILIACION EN AFILIACION

I. IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE													
1. NOMBRE, RAZON SOCIAL, O DENOMINACION										2. ORGANIZACION LEGAL			
** MARCO LIVIO DIAZ REYES **													
3. DOMICILIO FISCAL				4. MUNICIPIO		5. DEPTO.		6. FECHA CAMBIO					
23 Ave. 34-9B, Zona 11				Guatemala		Guatemala		24 11 1998					
7. NOMBRE COMERCIAL										8. FECHA CAMBIO			
** COMPAÑIA EJEMPLO **													
9. DOMICILIO COMERCIAL				10. MUNICIPIO		11. DEPTO.		12. FECHA CAMBIO					
15 Ave. 12-56, Zona 9				Guatemala		Guatemala		24 11 1998					
13. TELEFONO FIJO		14. FECHA DE NACIMIENTO		15. FECHA CONSTITUCION		16. FECHA INSCRIPCION PROVISIONAL		17. NOMBRE DE CEEVAL O PARAMETRO DE LOS ESTADOS		18. NOMBRE DE CEEVAL O PARAMETRO DE LOS ESTADOS			
		DA 16 MES 03 AÑO 64		DA MES AÑO		DA MES AÑO		A-1		707,265			
19. NACIONALIDAD		20. SEXO		21. ACTIVIDAD ECONOMICA		22. ACTIVIDAD ECONOMICA		23. ACTIVIDAD ECONOMICA		24. ACTIVIDAD ECONOMICA			
GUAT <input checked="" type="checkbox"/> EXT. <input type="checkbox"/>		M <input checked="" type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>		COMPRA Y VENTA DE MATERIALES DE CONSTRUCCION		COMPRA Y VENTA DE MATERIALES DE CONSTRUCCION		COMPRA Y VENTA DE MATERIALES DE CONSTRUCCION		COMPRA Y VENTA DE MATERIALES DE CONSTRUCCION			
21. NUM. ESCRITURA PUBLICA (FECHA)				22. NOMBRE DEL NOTARIO				23. NO DE COLEGIADO					
4													
24. NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL NOMBRADO										25. NIT			
26. NOMBRE DEL CONTADOR										27. FECHA NOMBRAMIENTO		28. NO DE REGISTRO	
ROBIN ORLANDO HERNANDEZ										DA 26 MES 01 AÑO 98		68,321	
29. FECHA DE FALLECIMIENTO		30. FECHA DE FALLECIMIENTO		31. FECHA DE FALLECIMIENTO		32. FECHA DE FALLECIMIENTO		33. FECHA DE FALLECIMIENTO		34. FECHA DE FALLECIMIENTO			
DA MES AÑO		DA MES AÑO		DA MES AÑO		DA MES AÑO		DA MES AÑO		DA MES AÑO			
01 01 98		01 01 98		01 01 98		01 01 98		01 01 98		01 01 98			
35. MOTIVO CESA DE ACTIVIDADES													

II. AFILIACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO											
34. PERIODO DE IMPOSICION ORDINARIO						35. PERIODO DE IMPOSICION EXTRAORDINARIO					
01/07/ al 30/06/						01/02/98 al 30/06/98					
36. CAPITAL AUTORIZADO				37. CAPITAL SUSCRITO				38. MONTO DE INGRESOS ANUALES			
Q.				Q.				Q.			
39. SISTEMA DE VALORIZACION DE INVENTARIOS						40. SISTEMA CONTABLE					
PEPS						DE LO DEVENGADO					
41. TIPO DE CONTRIBUYENTE											
EMPLEADO <input type="checkbox"/>		AFECTO <input checked="" type="checkbox"/>		NORMAL <input checked="" type="checkbox"/>		PROFESOR <input type="checkbox"/>		PROFESOR LIBERAL <input type="checkbox"/>		PROFESOR LIBERAL <input type="checkbox"/>	
42. REPRESENTANTE LEGAL <input type="checkbox"/>				PERSONA INDIVIDUAL PROPIETARIA DE EMPRESA VINCULADA <input type="checkbox"/>				PERSONA INDIVIDUAL SIN RELACION DE REPRESENTACION <input type="checkbox"/>			

III. AFILIACION A OTROS IMPUESTOS											
43. IMPUESTO SOBRE CIRCULACION DE VEHICULOS <input type="checkbox"/>				IMPUESTO AL CONSUMO DE BENEFIARIOS Y OTROS <input type="checkbox"/>				OTROS <input type="checkbox"/>			
44. IMPUESTO DE TIMBRE <input type="checkbox"/>				PATENTE DE LICENCIAS <input type="checkbox"/>				ESPECIFIQUE <input type="checkbox"/>			

DECLARO QUE SON VERDADEROS LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE FORMULARIO											
45. LUGAR DE PRESENTACION				46. FECHA DE PRESENTACION				47. FIRMA DEL CONTRIBUYENTE			
Guatemala				DA 26 MES 01 AÑO 1998							
PARA USO EXCLUSIVO DE LA DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS											
48. FECHA, FIRMA Y SELLO DE RECEPCION				SELLO DE GRABACION				SELLO CON SANK			

		INSCRIPCION DE SOCIEDAD ANEXO 9				
DIRES-RTT-01		FORMULARIO PARA INSCRIPCION, AFILIACION Y ACTUALIZACION DE CONTRIBUYENTES EN EL REGISTRO TRIBUTARIO UNIFICADO				
INDICAR		XX 1 INSCRIPCION	2 AFILIACION	3 ACTUALIZACION	No. 3134	
I. IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE						
1 NOMBRE, RAZON SOCIAL O DENOMINACION				2 ORGANIZACION LEGAL		
COMPANIA EJEMPLO, SOCIEDAD ANONIMA				SOCIEDAD ANONIMA		
3 DOMICILIO FISCAL				4 MUNICIPIO	5 DEPTO	6 FECHA CAMBIO
15 Ave. 12-56, Zona 9				Guatemala	Guatemala	
7 NOMBRE COMERCIAL				8 FECHA CAMBIO		
COMPANIA EJEMPLO						
9 DOMICILIO COMERCIAL				10 MUNICIPIO	11 DEPTO	12 FECHA CAMBIO
15 Ave. 12-56, Zona 9				Guatemala	Guatemala	
13 TELEFONO FAX	14 FECHA DE NACIMIENTO	15 FECHA CONSTITUCION	16 *FECHA INSCRIPCION PROVISIONAL (REGISTRO MERCANTIL UNIFICADO)	17 *FECHA DE EMISIÓN DEL PASADO PASAPORTE (ELECTRÓNICO)		
	DA MES AÑO	DA MES AÑO	DA MES AÑO	DA MES AÑO		
	DA 22 MES 01 AÑO 98	DA 27 MES 01 AÑO 98				
18 NACIONALIDAD		19 SEXO		20 ACTIVIDAD ECONOMICA		
GUAT. <input type="checkbox"/> EXT. <input type="checkbox"/>		M <input checked="" type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>		6260 VENTA DE AUTOMOVILES		
21 NUM. ESCRITURA PUBLICA (FECHA)		22 NOMBRE DEL NOTARIO		23 No. DE COLEGIADO		
177 22/01/1998		EDGAR DURAN SARTI		9876		
24 NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL NOMBRADO				25 MT		
MARCO LIVIO DIAZ REYES				9699586-0		
26 NOMBRE DEL CONTADOR				27 FECHA NOMBRAMIENTO	28 No. DE REGISTRO	
ROBIN HERNANDEZ				DA 27 MES 01 AÑO 98	30968	
29 FECHA DE EMISIÓN DEL PASADO PASAPORTE (ELECTRÓNICO)		30 FECHA DE MUERTE DE ACTIVIDADES		31 FECHA DE FALLECIMIENTO		
DA 03 MES 02 AÑO 98		DA 01 MES 02 AÑO 98		DA MES AÑO		
32 MOTIVO DESE DE ACTIVIDADES						
II. AFILIACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO						
34 PERIODO DE IMPOSICION ORDINARIO			35 PERIODO DE IMPOSICION EXTRAORDINARIO			
01/07 a1 30/06			27/01/98 a1 30/06/98			
36 CAPITAL AUTORIZADO		37 CAPITAL SUSCRITO		38 CAPITAL PAGADO		39 MONTO DE INGRESOS ANUALES
Q. 100,000.00		Q. 100,000.00		Q. 100,000.00		
40 SISTEMA DE VALORIZACION DE INVENTARIOS				41 SISTEMA CONTABLE		
PEPS				DE LO DEVENGADO		
TIPO DE CONTRIBUYENTE						
ERDITO <input type="checkbox"/>	AFECTO <input checked="" type="checkbox"/>	NORMAL <input checked="" type="checkbox"/>	PEQUEÑO <input type="checkbox"/>	PAQUETAL <input type="checkbox"/>	PROFESION, SERVICIO <input type="checkbox"/>	
PERSONA JURIDICA <input type="checkbox"/>		PERSONA INDIVIDUAL PROPIETARIA DE EMPRESA O VENDEDOR <input type="checkbox"/>		PERSONA INDIVIDUAL PRESTADORA DE SERVICIOS <input type="checkbox"/>		
III. AFILIACION A OTROS IMPUESTOS						
IMPUESTO SOBRE CIRCULACION DE VEHICULOS <input type="checkbox"/>	IMPUESTO AL CONSUMO DE BENDAS ALCOHOLICAS Y OTRAS <input type="checkbox"/>		OTROS <input type="checkbox"/>			
IMPUESTO DEL TIMBRE <input type="checkbox"/>	PATENTE DE LICENCIAS <input type="checkbox"/>		ESPECIFIQUE _____			
DECLARO QUE SON VERDADEROS LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE FORMULARIO						
LUGAR DE PRESENTACION		FECHA DE PRESENTACION			FIRMA DEL SOLICITANTE	
Guatemala		DA 11 MES 02 AÑO 1998				
PARA USO EXCLUSIVO DE LA DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS						
FECHA FIRMA Y SELLO DE RECEPCION		SELLO DE GRABACION		SELLO COMPROBATORIO		

1) Diferencia - C.I.F. 2) Duplicado - CLASIFICACION

**DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

DRIVA-07

ANEXO 10

Nº 255321

SOLICITUD DE HABILITACION DE LIBROS

NT: 4568706-2 NOMBRE O RAZON SOCIAL: COMPAÑIA EJEMPLO, SOCIEDAD ANONIMA

NOMBRE DEL ESTABLECIMIENTO: COMPAÑIA EJEMPLO

DIRECCION COMERCIAL: 15 Ave. 12-56, Zona 9

DOMICILIO FISCAL: 15 Ave. 12-56, Zona 9

NOMBRE Y FIRMA DEL SOLICITANTE: MARCO LIVIO DIAZ REYES

FIRMA: _____

CALIDAD CON QUE ACTUA: PROPIETARIO REPRESENTANTE LEGAL APODERADO

LUGAR Y FECHA: Guatemala, enero 30 de 1,998

NOTA: INDIQUE CON UNA 'X' EN LA COLUMNA DE 'SISTEMA', SEGUN CORRESPONDA EL SISTEMA DE REGISTRO QUE UTILIZA, MANUAL O COMPUTARIZADO, PARA EL CUAL SOLICITA HABILITACION.

LIBRO DE	SISTEMA		FOLIOS		CANTIDAD DE HOJAS
	MANUAL	COMPUTARIZADO	DEL No.	AL No.	
COMPRAS		XX	1	30	30
VENTAS	XX		1	44	22
COMPRAS Y VENTAS -PEQUEÑO CONTRIBUYENTE-					
INVENTARIOS	XX		1	100	50
DIARIO		XXX	1	50	50
MAYOR		XXX	1	50	50
DE ESTADOS FINANCIEROS		XXX	1	50	50
OTROS ESPECIFIQUE:					
ACTAS VARIAS	XX		1	100	50

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

DRIVA-09
Nº 386072

ANEXO 11

SOLICITUD DE AUTORIZACION DE IMPRESION Y USO DE DOCUMENTOS

NOMBRE O RAZON SOCIAL: COMPANIA EJEMPLO, SOCIEDAD ANONIMA

NIT 4568706-2

NOMBRE DEL ESTABLECIMIENTO: COMPANIA EJEMPLO

DIRECCION COMERCIAL: 15 Ave. 12-56, Zona 9

NOMBRE DEL SOLICITANTE: MARCO LIVIO DIAZ REYES

FIRMA: _____

CALIDAD CON QUE ACTUA: PROPIETARIO REPRESENTANTE LEGAL APODERADO

DETALLE DE DOCUMENTOS

	DESCRIPCION DEL DOCUMENTO	SERIE	NUMERACION		TOTAL DE DOCUMENTOS
			DEL No.	AL No.	
1	FACTURAS		1	1.000	1.000
2	FACTURAS ESPECIALES		1	500	500
3	NOTAS DE DEBITO		1	500	500
4	NOTAS DE CREDITO		1	500	500
5					
6					
7					



Nombre del compareciente: <u>MARCO LIVIO DIAZ REYES</u>		EXPEDIENTE:											
Profesión u Oficio: <u>Contador Público y Auditor</u>		Fecha y Hora de presentación:											
Dirección para notificar: _____													
<u>15 Ave. 12-56. Zona 9</u>													
Tel.: <u>3345692</u>		Domicilio: <u>Guatemala, ciudad</u>											
Ciudad con que comparece: <u>REPRESENTANTE LEGAL</u>													
Solicitud de Registro Inicial de:		Denominación solicitada:											
<input type="checkbox"/> Marca <input checked="" type="checkbox"/> Nombre comercial <input type="checkbox"/> Expresión o señal de propaganda:		<u>COMPANIA EJEMPLO</u> <u>En letras estilizadas</u>											
		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%;">Tipo de Marca</td> <td style="width: 25%;">Industrial</td> <td style="width: 25%;">Comercial</td> <td style="width: 25%;">de Servicios</td> <td style="width: 20%;">Colectiva</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		Tipo de Marca	Industrial	Comercial	de Servicios	Colectiva					
Tipo de Marca	Industrial	Comercial	de Servicios	Colectiva									
País de origen del distintivo: <u>GUATEMALA</u>		Reg. Extranjero: _____ Fecha: _____											
<p>1 Descripción Gráfica: El nombre de <u>COMPANIA EJEMPLO</u>, está compuesto por la letra <u>C</u> y <u>E</u> estilizadas, de color azul y las otras letras que componen el nombre con letra Script de color azul</p>													
<p>2 Concretar mercancías, actividades o servicios que ampara:</p> <p>Importación, distribución, compra-venta y comercialización de automóviles, repuestos y accesorios, reparación y servicios mecánicos, eléctricos, químicos y asesoría.</p>			CLASE: _____										
<p>3 Reservas: El titular se reserva el uso exclusivo del nombre comercial solicitado para ser adherido a cajas, cartones, empaques, pintarlo en el establecimiento mismo y en cualquier medio de publicidad, ya sea radio, escrito o televisivo.</p>													
<p>4 Declaro formalmente que las mercancías, actividades o servicios serán explotados por un establecimiento propio, mercantil, empresa o negociación, propiedad del solicitante y que está ubicado en: <u>15 AVE. 12-56, ZONA 9</u></p>													
Acompaña a la solicitud: <input checked="" type="checkbox"/> 15 facsímiles <input checked="" type="checkbox"/> Nombres <input type="checkbox"/> Poder <input checked="" type="checkbox"/> Patente de Comercio <input type="checkbox"/> Certificado de origen <input type="checkbox"/> Declaración Jurada: <input type="checkbox"/> Otros: _____		Pegar etiqueta o diseño											
Lugar y fecha: <u>Guatemala, febrero 12 de 1998</u>													
(f) _____ Solicitante En su auxilio: _____ Firma y Sello de Abogado													
Timbres de Ley													

SOLICITUD DE CÓDIGO PARA OPERAR CON DIVISAS
 (DISTRIBUCIÓN GRATUITA)

Para uso
 Banco de Guatemala

1. REFERENCIAS PERSONALES

Nombre o razón social COMPañIA EJEMPLO, SOCIEDAD ANONIMA		No. Identificación Tributaria 4568706-2	
Nombre comercial COMPañIA EJEMPLO		Fecha de constitución	
		Día 22	Mes 01
Dirección 15 Ave. 12-56, Zona 9		Teléfono 2554967	
Municipio Guatemala	Departamento Guatemala		
Principal actividad económica Importación, distribución, compra-venta y comercialización de automóviles, repuestos y accesorios, reparación y servicios mecánicos, eléctricos, químicos, asesoría y estipulado en Escritura.			
Cédula recíproca		Municipio donde fue otorgada	
Orden	Registro		
Forma de organización 1. Individual <input type="checkbox"/> 2. Sociedad Mercantil <input checked="" type="checkbox"/> 3. Otra <input type="checkbox"/> (Especificar) Sociedad Anónima			

Código Asignado

Código Actividad Económica
 CIU

2. DOCUMENTOS QUE SE ACOMPAÑAN

<input checked="" type="checkbox"/> 1 Fotocopia de Patente de Comercio de Empresa	<input checked="" type="checkbox"/> 4 Constancia de inscripción en el registro tributario
<input checked="" type="checkbox"/> 2 Fotocopia de Patente de Comercio de Sociedad	<input type="checkbox"/> 5 Fotocopia de cédula de recíproca
<input checked="" type="checkbox"/> 3 Fotocopia del nombramiento del Representante Legal	<input type="checkbox"/> 6 Otros (especificar)

Lugar y fecha Guatemala, marzo 12 de 1996

Marco Livio Diaz Reyes
 NOMBRE DEL PROPIETARIO O REPRESENTANTE LEGAL

 FIRMA DEL PROPIETARIO O REPRESENTANTE LEGAL

PARA USO EXCLUSIVO DEL BANCO DE GUATEMALA

Fecha _____

Revisor _____

Vc Bo _____
 Jefe de Sala

No. DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE TRABAJO

CONTRATO INDIVIDUAL DE TRABAJO

GENÉRICO: Para el trabajo ESPECIALIZADO: Para el trabajo ADMINISTRATIVO DE TRABAJO

MARCO LIVIO DIAZ REYES, de 33 años de edad, masculino, casado, 23 Ave. 34-98, Zona 11, Guatemala, vecino de Guatemala, Cédula de Vecindad No. de Orden A-1, Registro No. 707,265

Extendido en Guatemala, Ciudad, en representación de MARIO ALEJANDRO QUIROZ de 26 años de edad, masculino, soltero, 13 Ave. 25-98, Zona 6, vecino de Guatemala, Cédula de Vecindad No. de Orden A-1, Registro No. 87,345

quienes para los efectos de este contrato se denominarán "PATRONO" y "TRABAJADOR" respectivamente, celebran el "CONTRATO INDIVIDUAL DE TRABAJO" contenido en las siguientes cláusulas:

- 1o. La relación de trabajo se inicia el día 01 de febrero de 1998.
2o. El trabajador prestará los servicios siguientes: VENDEDOR

Estos servicios serán prestados en COMPANIA EJEMPLO, SOCIEDAD ANONIMA, 15 Ave. 12-56, Zona 9, Guatemala, Ciudad

La duración del presente contrato es Indefinido

La jornada de trabajo será de 8 horas diarias y de 44 a la semana, así; En Jornada DIURNA de las 8:00 a las 13:00 horas y de las 14:00 a las 17:00 horas, excepto el día sábado, que será de las 8:00 a las 12:00 horas, para completar las 44 horas de la semana. En Jornada NOCTURNA: de las a las horas. En Jornada MIXTA: de las a las horas. En Jornada CONTINUA DIURNA: de las a las horas.

El salario será así: Sueldo base * Q. 591.00 y Bonificación Q. 72.00 mensuales, y le será pagado en efectivo cada quince en COMPAÑIA EJEMPLO, S.A

- 7o. Las horas extras, el 7o. día y los días de asueto, le serán pagados de conformidad con los artículos 121, 126 y 127 del Código de Trabajo.
8o. Es entendido que de conformidad con el artículo 122 del Código de Trabajo, la jornada ordinaria y extraordinaria no puede exceder de una suma total de 12 horas diarias.
9o. El presente contrato se suscribe en GUATEMALA

el día primera del mes de febrero de mil novecientos noventa y ocho en tres ejemplares; uno para cada uno de las partes y uno que el Patrono remitirá al Departamento administrativo de Trabajo.

OBSERVACIONES:

NOTAS IMPORTANTES: 1) El contrato individual de trabajo debe suscribirse el mismo día en que se inicia la relación de trabajo y dentro de los 15 días siguientes al Departamento Administrativo de Trabajo, cuando haya modificación o renovación del contrato, deberá procederse en igual forma...

ESTADO GUATEMALA DE GUATEMALA Y ALIADOS Y SU SUJETOS A LOS EFECTOS DE ATRIBUCION
DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
 DECLARACION JURADA (OBLIGACION DEFINITIVA ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)

DRISR-40

Nº 443296

NUMERO DE IDENTIFICACION IDENTIFICACION 1 0 0 2 0 5 1 6	PERIODO DE IMPOSICION DEL MES AÑO DEL MES AÑO 01 07 1997 AL 30 06 1998
NOMBRE RAZON SOCIAL DENOMINACION SOCIAL DEL CONTRIBUYENTE COMPANIA EJEMPLO S.A.	
DOMICILIO FISCAL CALLE LAS ILUSIONES FINAL ZONA 14.	
ACTIVIDAD ECONOMICA (SEGUN LA PRINCIPAL) COMERCIO-DISTRIBUCION Y VENTAS.	
TELEFONO	

INSTRUCCIONES: ANTES DE COMPLETAR PARA REGISTRO EN EL FISCALIA ENTREGAR EN LA PAGINA DE

I. DETERMINACION DE LA RENTA IMPONIBLE								COD
1	RENDA NETA DE PERSONAS INDIVIDUALES OBTENIDA EN RELACION DE DEPENDENCIA	CUADRO B	0					9
2	RENDA NETA DE PERSONAS INDIVIDUALES OBTENIDA EN FORMA INDEPENDIENTE	CUADRO B	0					7
3	RENDA NETA DE PERSONAS INDIVIDUALES Y JURIDICAS POR ACTIVIDAD EMPRESARIAL	CUADRO C	3	1,054,413	00			1
4	INGRESOS BRUTOS, REGIMEN ESPECIAL ARTICULO 61, INCISO J)		4					6
5	SUBTOTAL RENTA NETA (PERDIDA FISCAL)	FORMA NETA DE LAS LINEAS 1 A 4	5	1,054,413	00			5
6	MAS GASTOS NO DEDUCIBLES	CUADRO C	5	553,071	00			4
7	MENOS RENTAS DE NETAS	CUADRO E	7					3
8	SUB TOTAL	FORMA NETA DE LAS LINEAS 5 Y 7	8	53,071	00			2
9	TOTAL RENTA NETA	FORMA NETA DE LAS LINEAS 5 Y 8	9	1,107,484	00			1
DEDUCCIONES								
10	GASTOS PERSONALES	CUADRO D	10					0
11	PERDIDAS DE OPERACION DE EJERCICIOS ANTERIORES	CUADRO G	11	620,000	00			9
12	REINVERSION DE UTILIDADES	FORMA ESTANDARIZADA	12	229,556	00			8
13	TOTAL DEDUCCIONES A LA RENTA NETA	FORMA NETA DE LAS LINEAS 10 A 12	13	849,556	00			7
14	RENDA IMPONIBLE	FORMA NETA DE LAS LINEAS 9 Y 13	14	257,928	00			6
15	PERDIDA FISCAL	FORMA NETA DE LAS LINEAS 13	15					5
II. IMPUESTO								
16	IMPUESTO CONFORME ART. 44 D 01 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA		16	77,378	00			4
DEDUCCIONES NO SUJETAS A REINTEGRO								
17	DEDUCCION POR LEYES ESPECIALES	CUADRO J	17					3
18	CREDITO POR IVA	COMPROBANTE RENTAS A CREDITO	18					2
19	TOTAL DEDUCCIONES	FORMA NETA DE LAS LINEAS 17 Y 18	19	0				1
20	TOTAL IMPUESTO MENOS DEDUCCIONES	FORMA NETA DE LAS LINEAS 16 Y 19	20	77,378	00			0
21	IMPUESTO SOBRE GANANCIAS DE CAPITAL	CUADRO H	21					9
22	TOTAL IMPUESTO A PAGAR	FORMA NETA DE LAS LINEAS 20 Y 21	22	77,378	00			8
23	MENOS IMPUESTO A EMPRESAS MERCANTILES Y AGRICULTURAS	ARTICULO 23	23	35,412	00			7
24	IMPUESTO NETO	FORMA NETA DE LAS LINEAS 22 Y 23	24	41,966	00			6
25	CREDITO SIG PERIODO IMPUGNACION EMPRESAS MERCANTILES Y AGRIC	FORMA NETA DE LAS LINEAS 23	25					5
DEDUCCIONES SUJETAS A REINTEGRO								
26	PAGOS TRIMESTRALES		26	5113,705	00			4
27	RETENCIONES ACREDITABLES	FORMA NETA DE LAS LINEAS 26 Y 27	27					3
28	OTROS CREDITOS	FORMA NETA DE LAS LINEAS 27 Y 28	28	137,085	00			2
29	SUBTOTAL	FORMA NETA DE LAS LINEAS 26 A 28	29	250,790	00			1
30	IMPUESTO NETO A PAGAR	FORMA NETA DE LAS LINEAS 24 Y 29	30					0
31	PAGOS EN EJERCICIO	FORMA NETA DE LAS LINEAS 29	31	208,824	00			9
III. FORMA DE PAGO								
32	VALES TRIBUTARIOS		32					8
33	EFFECTIVO O CHEQUE SEGUN DEL I No		33					7
34	TOTAL PAGADO	FORMA NETA DE LAS LINEAS 32 Y 33	34					6

CONFORME ARTICULO 71, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SOJICO QUE EL MONTO DETERMINADO COMO PAGO EN EXCESO ME SEA DEVUELTO ACREDITADO (ALA EL PERIODO DE IMPOSICION INMEDIATO SIGUIENTE)

ADJUNTO A LA PRESENTE LA CANTIDAD DE DOCUMENTOS

DECLARO Y JURIS QUE LAS DEDUCCIONES EN ESTE IMPUESTO SON CERTAS Y EXACTAS, ENDEBIDA VERIFICACION QUE PAGAR A LA VERDAD EN EL PERIODO DE EJERCICIO, SANEANDO LAS DEDUCCIONES Y LAS GANANCIAS EN LOS CASOS DE IMPUGNACION, DEBIDA VERIFICACION.

LUGAR Y FECHA GUATEMALA, 08 OCTUBRE 1997	NOMBRE DE QUIEN FIRMA ESTA DECLARACION MIRCON REASANCORE,	USO INTERNO LOTE DOCUMENTO
--	---	-------------------------------

CUADRO A INGRESOS OBTENIDOS EN RELACION DE DEPENDENCIA POR SERVICIOS PERSONALES

CONCEPTO	NIT Y NOMBRES DEL PATRONO	MONTO	COD
1 Sueldos		1	B
2 Sueldos		2	B
3 Sueldos		3	B
4 Comisiones y Bonificaciones		4	G
5 Otros Remuneraciones		5	S
6 Otros		6	A
7 TOTAL REMUNERACIONES (Traslade a LINEA 1 PAG. 1)		7	C

CUADRO B INGRESOS OBTENIDOS EN FORMA INDEPENDIENTE POR PRESTACIONES DE SERVICIOS PERSONALES

SERVICIOS QUE PRESTA	MONTO	COD	GASTOS DEL DESARROLLO	MONTO	COD
1 Profesionales	1	G	6 Sueldos y Salarios	6	G
2 Técnicos	2		7 Alquileres de bienes muebles e inmuebles	7	G
3 Representación	3		8 Impuestos, Tasas y Contribuciones	8	G
4 Otros	4		9 Honorarios (Art. 38 literal b) Ley 7)	9	G
5 TOTAL INGRESOS	5	G	10 Gastos Varios	10	G
Detalle separadamente líneas 4, 7, 8, 9 y 10			11 TOTAL DE GASTOS (suma líneas 8 a 10)	11	G
			12 NETO (PERSONA) = 14 (línea 5 menos 11)	12	G
			Traslade a Línea 2, PAG. 1		

CUADRO C ACTIVIDADES EMPRESARIALES DE PERSONAS INDIVIDUALES Y JURIDICAS

C. I DETERMINACION DE LA UTILIDAD (PERDIDA) EN OPERACIONES					
INGRESOS POR ACTIVIDAD (ES) PRINCIPAL (ES)	MONTO	COD	COSTOS Y GASTOS ACTIVIDAD (ES) PRINCIPAL (ES)	MONTO	COD
1 Industria	1	G	9 25 Costo de Ventas	25	G
2 Comercio	2		9 26 Sueldos y Salarios	26	G
3 Minería	3		9 27 Aguinaldo	27	G
4 Transporte	4		9 28 Indemnizaciones (pagadas y/o Reservas)	28	G
5 Herrería	5		9 29 Honorarios (Art. 38 literal d) Ley 7)	29	G
6 Bancos y Financieras	6		9 30 Víctimas	30	G
7 Seguros	7		9 31 Regalías	31	G
8 Casas de Cambio	8		9 32 Alquileres de bienes muebles e inmuebles	32	G
9 Aseguradoras/Asegurados	9		9 33 Intereses y Gastos Financieros	33	G
10 Regalías Mineras/Petroleras	10		9 34 Reparaciones y Mantenimiento	34	G
11 Mariposa	11		9 35 Depreciaciones y Amortizaciones	35	G
12 Otras Actividades (Especifique)	12		9 36 Impuestos, Tasas y Contribuciones	36	G
AGROPECUARIAS			9 37 Cuentas Incobrables (Enecas o Reservas)	37	G
13 Café	13		9 38 Pérdidas Cambiarias	38	G
14 Algodón	14		9 39 Gastos Varios	39	G
15 Huevo	15		9 40 SUB-TOTAL (Líneas 25 a 39)	40	G
16 Ganado de Crianza y Engorde	16				
17 Caba de Azuar	17		GASTOS ACTIVIDADES CONEXAS:		
18 Otros Productos Agropecuarios	18		41 Otros Gastos	41	G
19 SUB-TOTAL (Líneas de 1 a 18)	19		42 TOTAL DE COSTOS Y GASTOS (Líneas 40 más 41)	42	G
OTROS INGRESOS			43 BALANZA DE OPERACION (Línea 24 menos Línea 42)	43	G
20 Intereses Cambiarios	20		Traslade este total a Línea 3, PAG. 1		
21 Especies Forestales	21		5 Gastos Alíjor que ingresen a esta línea 44	44	G
22 Otros	22		Traslade este total ENTRE PARENTESIS a Línea 3, PAG. 1		
23 SUB-TOTAL	23				
24 TOTAL DE INGRESOS (Líneas 19 más 23)	24		Detalle separadamente líneas 25, 26, 27, 28 y 41		

C. II INFORMACION FINANCIERA GENERAL -

MUESTRE EN LOS CUADROS CORRESPONDIENTES, LOS VALORES DE					
	MONTO	COD		MONTO	COD
1 Activo Neto	1	G	5 Capital Total	5	G
2 Inventario Inicial	2	G	6 Inventario Final	6	G
3 Ventas Locales	3	G	7 Ventas por Exportación	7	G
4 Compras Locales	4	G	8 Compras Iniciales por y ad. a (CIF)	8	G

CUADRO D GASTOS PERSONALES (Solo para personas individuales)

CONCEPTO	MONTO	COD
1 DEDUCCIONES		
1 Dedución única	1	G
2 Cuotas IGSS y Otras Cuentas Aulonzadas (Especifique)	2	G
3 Primas de seguro	3	G
4 Pensiones Alimenticias	4	G
5 Gastos Médicos	5	G
6 TOTAL DE GASTOS (Traslade a Línea 10, PAG. 1)	6	G
Detalle separadamente líneas 3 y 5		

CUADRO E GASTOS NO DEDUCIBLES

CONCEPTOS	CUADRO Y LINEA AFECTADO	MONTO	COO
1 GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR RENTAS EXENTAS		1 C 40320,00	9
2 MULTAS, INTERESES Y RECARGOS POR IMPUESTOS	Cuadro C, Línea 25	2 2,841,00	3
3 OTROS (Incluye)	Cuadro C, Línea 39	3 9,910,00	7
4 TOTAL GASTOS NO DEDUCIBLES		4 C 53071,00	5

Si incluye Gastos No Deducibles dentro de los cuadros B, y/o C, traslade el sub-TOTAL GASTOS NO DEDUCIBLES a la línea 7 Pag. 1.
Si no los incluye en los cuadros mencionados, NO TRASLADAR ESTE TOTAL A LA PAGINA 1.

CUADRO F RENTAS EXENTAS (Artículo 6, de la ley del ISR)

CONCEPTOS	MONTO	COO	CONCEPTOS	MONTO	COO
1 Intereses	1 Q 200,000,00	9	9	9 Q	1
2	2	8	10	10	2
3	3	7	11	11	3
4	4	6	12	12	4
5	5	5	13	13	5
6	6	4	14	14	6
7	7	3	15	15	7
8	8	2	15 TOTAL RENTAS EXENTAS (Suma líneas 1 a 15)	15 Q	4

Si incluye las rentas dentro de los cuadros A, y/o B, y/o C, traslade el total RENTAS EXENTAS a la línea 7 Pag. 1.
Si no las incluye en los cuadros mencionados, NO TRASLADAR ESTE TOTAL A LA PAGINA 1.

CUADRO G PERDIDAS DE OPERACION DE EJERCICIOS ANTERIORES

Paga una extensión de Contribuyentes individuales o Jurídicos Propietarios de Empresa

PERIODO DE IMPOSICION	A	IMPORTE	B	DETALLE DE AMORTIZACIONES PARA PERIODOS POSTERIORES			AMORTIZACION EN ESTE PERIODO	COO	A COMPENSAR EN PERIODOS POSTERIORES TOTAL (C D E)
				C	D	E			
1 95-96	1	440000,00				2 344000,00	9	0	
2 96-97	2	180000,00				3 180000,00	8		
3									
4									
5 TOTAL A COMPENSAR EN ESTE PERIODO						5 620000,00	5		

(Traslade a Línea 11, Pág. 1)

CUADRO H IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR GANANCIAS DE CAPITAL

DESCRIPCION DEL BIEN	VALOR DE TRANSFERENCIA	COSTO BASE DEL BIEN	GASTOS INCURRIDOS	GANANCIA O PERDIDA	COO
1 Venta de Vehículo	C 100,000,00	E 106635,00	G - - - -	1 Q (6,635,00)	9
2					8
3					7
4					6
5					5
6					4
7 TOTAL (Suma líneas 1 a 6)				7 Q (6,635,00)	3

Si la suma total representa PERDIDA, no continúe.
8 () PERDIDAS DE CAPITAL, EJERCICIOS ANTERIORES (Añade Detalle por año)
9 GANANCIA DE BIENES DE CAPITAL (Líneas 7 menos 8)
10 IMPUESTO (Multiplique el monto de línea 9 por 15%) Traslade a Línea 21, Pág. 1

CUADRO I RENTAS SUJETAS A RETENCION CON CARACTER DEFINITIVO

I I SERVICIOS PRESTADOS, INTERESES, PREMIOS DE LOTERIA, BONO Y SIMILARES				
CONCEPTO	NÚMERO Y NOMBRE DE AGENERA RETENEDOR	MONTO DE LA RENTA	IMPUESTO RETENIDO	COO
1 Alquileres	233843-7 NO PAGAMOS S.A.	Q 100000,00	Q 4,000,00	E
2				E
3				7
4				E
5				5

I II REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS					
Nº ORIGINAL	VALUACION NETA, SUJETA A GRAVAMEN	Nº DEL ORI	FORMA DE PAGO	IMPUESTO PAGADO	COO
1	Q			Q	E
2					E
3					7

No debe trasladar los datos del CUADRO I a la Pág. 1

CUADRO J DEDUCCIONES AL IMPUESTO POR LEYES ESPECIALES

LEY Y NO DE RESOLUCION	MONTO	LEY Y NO DE RESOLUCION	MONTO	COO
A	D	D	Q	
B		E		
C		F		
1 TOTAL DEDUCCIONES AL IMPUESTO			1 C	9

Traslade este total a la línea 17, Pág. 1
SE INFORMA DEL DECRETO 21-84-6-29-89 (PRESENTE) CUADRO DE DISTRIBUCION DEL IMPUESTO

CUADRO A INGRESOS OBTENIDOS EN RELACION DE DEPENDENCIA POR SERVICIOS PERSONALES

DESCRIPCION	MONTO	COD
1 Salarios	1 0	1
2 Salarios	2	2
3 Salarios	3	3
4 Salarios	4	4
5 Salarios	5	5
6 Otros	6	6
TOTAL REMUNERACIONES (Traslade a LINEA 1, PAG. 1)	7 0	7

CUADRO B INGRESOS OBTENIDOS EN FORMA INDEPENDIENTE POR PRESTACIONES DE SERVICIOS PERSONALES

DESCRIPCION DE LA LINEA	MONTO	COD	GASTOS DE CLASIFICACION	MONTO	COD
1 Salarios	1 0	1	6 Sueldos y Salarios	6 0	6
2 Salarios	2	2	7 Alquileres de bienes muebles e inmuebles	7	7
3 Salarios	3	3	8 Impuestos Terceros y Contribuciones	8	8
4 Salarios	4	4	9 Honorarios (Máx. 36 lineas de día y 1)	9	9
5 Otros	5	5	10 Gastos Varios	10	10
TOTAL INGRESOS	7 0	7	11 TOTAL DE GASTOS (Suma líneas 6 a 10)	11 0	11
Total de los rubros líneas 4, 7, 8, 9 y 10			12 RENTA PERDIDA NETA (Línea 11 menos 11)	12 0	12
			Traslade a Línea 2, PAG. 1		

CUADRO C ACTIVIDADES EMPRESARIALES EN PERSONAS INDIVIDUALES Y JURIDICAS

C. 1 DETERMINACION DE LA UTILIDAD (PERDIDA) EN OPERACIONES		COSTOS Y GASTOS ACTIVIDAD (S) PRINCIPAL (ES)		
DESCRIPCION POR ACTIVIDAD (S) PRINCIPAL (ES)	MONTO	COD	MONTO	
1 Ventas	1 0	1	25 Costo de Ventas	25 06289631,00
2 Gastos	2 8080362,00	2	26 Sueldos y Salarios	26 144979,00
3 Gastos	3	3	27 Alquileres	27 12082,00
4 Gastos	4	4	28 Insumos y Materiales (Inventarios y Reservas)	28 13505,00
5 Gastos	5	5	29 Honorarios (Máx. 36 lineas de día y 1)	29 12200,00
6 Gastos y Emisiones	6	6	30 Varios	30 0
7 Gastos	7	7	31 Regalos	31 0
8 Gastos de Cambio	8	8	32 Alquileres de bienes muebles e inmuebles	32 0
9 Insumos y Materiales	9	9	33 Ingresos y Gastos Financieros	33 0
10 Reparaciones y Mantenimiento	10	10	34 Reparaciones y Mantenimiento	34 96471,00
11 Depreciaciones y Amortizaciones	11	11	35 Depreciaciones y Amortizaciones	35 258665,00
12 Otros Activos (Elaboración)	12	12	36 Impuestos, Terceros y Contribuciones	36 22429,00
ADMINISTRATIVAS			37 Cuentas bancarias (Depositos o Retiros)	37 0
13 Gastos	13	13	38 Pérdidas Cambiarias	38 27745,00
14 Alquileres	14	14	39 Gastos Varios	39 185110,00
15 Gastos	15	15	40 SUB-TOTAL (Líneas 25 a 39)	40 7,062925,00
16 Gastos de Compra y Emisión	16	16		
17 Gastos de Almacén	17	17	GASTOS ACTIVIDADES CONEXAS:	
18 Otros Ingresos y Gastos Varios	18	18	41 Otros Gastos	41 0
19 SUB-TOTAL (Líneas 1 a 18)	19	19	42 TOTAL DE COSTOS Y GASTOS (Líneas 40 más 41)	42 7,062925,00
OTROS INGRESOS			43 GANANCIA DE OPERACION (Línea 19 menos línea 42)	43 1,054413,00
20 Utilidad o Pérdida	20 36976,00	20	Traslade este total a Línea 3, PAG. 1	
21 Gastos de Operación	21	21	Si GANANZA que imparte, línea línea 44	
22 Otros	22	22	44 PERDIDA DE OPERACION (Línea 43 menos línea 44)	44 0
23 SUB-TOTAL	23 36,976,00	23	Traslade este total ENTRE PARENTESIS a Línea 3, PAG. 1	
24 TOTAL DE INGRESOS (Línea 19 más 23)	24 78117338,00	24	Detalle operacionalmente líneas 25, 26, 27, 28 y 44	

C. 2 INFORMACION FINANCIERA GENERAL

INTEGRE EN LOS CUENTAS DE BIENEFICENCIA Y LOS GASTOS DE	MONTO	COD	DESCRIPCION	MONTO	COD
1 Activo Fijo	1 8017124,00	1	5 Capital Fijo	5 06961,030,00	5
2 Inventario Fijo	2 03338270,00	2	6 Inventario Fijo	6 8053,230,00	6
3 Ventas de Activo	3 8080362,00	3	7 Ventas por Explotación	7 0	7
4 Gastos de Operación	4 00042484,00	4	8 Compras Netas Importadas (IIT)	8 03,704,145,00	8

CUADRO D GASTOS PERSONALES (Solo para personas individuales)

DESCRIPCION	MONTO	COD
1 Gastos de Operación	1 0	1
2 Gastos de Operación	2	2
3 Gastos de Operación	3	3
4 Gastos de Operación	4	4
5 Gastos de Operación	5	5
TOTAL DE GASTOS (Traslade a Línea 10, PAG. 1)	6 0	6

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS DECLARACION JURADA Y RECIBO DE PAGO MENSUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA " REGIMEN ESPECIAL "		DRISR - 13	
		No. 045875	
I. IDENTIFICACION DEL OBLIGADO		PERIODO MENSUAL	
Número de Identificación Tributaria:		MES	AÑO
4568706-2		MARZO	1998
Nombre, Razon o Denominación Social			
** COMPAÑIA EJEMPLO: SOCIEDAD ANONIMA **			
Domicilio Fiscal			Teléfono
15 AVE 12-56, zona 9			2534967
II. DETERMINACION MENSUAL DE LA BASE IMPONIBLE			
1	Renta Bruta del Mes (Total de Ingresos de toda naturaleza obtenidos durante el mes)	1	7,400.00 ⁹
2	(-) Ingresos con Retención Definitiva del mes (Adjuntar Constancias de Retención)	2	
3	Base Imponible del mes (Renta Bruta menos Ingresos con Retención Definitiva) (Línea 1 menos Línea 2)	3	7,400.00 ⁷
III. LIQUIDACION DEL IMPUESTO			
4	Determinación del impuesto (Base Imponible por 4%)	4	296.00 ⁶
5	(-) Créditos al Impuesto	5	
6	(-) Pago en Exceso mes anterior	6	
7	Total de Créditos (Suma Líneas 5 y 6)	7	
8	Impuesto mensual a Pagar (si línea 4 mayor que línea 7)	8	296.00 ²
9	Pago en Exceso (si línea 4 es menor que línea 7)	9	
Cantidad a pagar en letras DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS QUETZALES EXACTOS.			
IV. PRESENTACION EXTEMPORANEA (Uso Exclusivo DGR)			
10	Total a Pagar (Línea 8)	10	0
11	Multa (Art. 84 Decreto 6-91 y sus reformas)	11	9
12	Intereses Moratorios (Art. 58 Decreto 6-91)	12	6
13	Mora	13	7
14	Total a Pagar (Suma Líneas 10 a 13)	14	6
DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE DOCUMENTO SON CIERTOS Y EXACTOS			
Lugar y Fecha: <u>Guatemala</u> <u>5</u> de <u>abril</u> de <u>1998</u>			
FIRMA: _____		ESTE RECIBO SOLO TIENE VALIDEZ SI EL IMPUESTO ESTA CERTIFICADO POR LA CAJA RECEPTORA AREA PARA MARCA DE CAJA Y OTIC INTERNO	
MARCO LIVIO DIAZ REYES Nombre y cargo de la persona que firma			
<input type="checkbox"/> PROMITIVO <input checked="" type="checkbox"/> REPRESENTANTE LEGAL <input type="checkbox"/> ENCARGADO			
CODIFICACION 613			

INSTRUCCIONES

QUIENES DEBEN PRESENTAR ESTA DECLARACION: Todos los contribuyentes que obtengan Rentas por cualquier motivo (Art. 54) Tengan que presentarla en forma extraordinaria los contribuyentes dentro de los plazos siguientes a la fecha en que se produzca el mismo (Art. 55). Referir a la Ley de Ingresos No. 7 reformada, CUMPLIENDO CON TODAS LAS FORMALIDADES EXIGIDAS POR LA LEY.

NO ESTAN OBLIGADOS: a) Las personas individuales que no desempeñen "actividades" en relación de dependencia, cuando: a.) Sus ingresos sean menores a Q. 24,000.00. a.2) Se les hubiere efectuado la retención de la totalidad del impuesto en la fuente. b) Las personas involucradas en actividades domiciliadas en Guatemala que tengan exclusivamente rentas gravadas sujetas a retención definitiva del impuesto siempre que se haya efectuado dicho retención. y. c.) Los pequeños contribuyentes autorizados por la Dirección para cancelar el Impuesto de Cuentas Únicas que se refiere el artículo 50 del Decreto No. 27-92 del Congreso de la República y sus reformas.

ANEXOS: Adjunto a esta declaración deberán presentarse todos los datos solicitados específicamente en los cuadros de este formulario, los Estados Financieros completos, incluyendo Estado de Costo de Producción y de Flujo de Efectivo. Las empresas constructoras deben indicar en su Estado de Resultados el método que utilizan para el registro de sus ingresos y gastos, de acuerdo al artículo 51 del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República, y mostrar en el Anexo General del separado a) la cuenta (s) afectas por el sistema contable.

COMO LLENARLO: El Formulario esta estructurado de tal forma que para llenar la página 1, debe primero llenar los cuadros de acuerdo con su(s) actividad(es) económica(s).

RENDA NETA

1. PERSONAS INDIVIDUALES

CUADRO A

Declarar los ingresos por actividades de explotación agrícola, ganadería, forestación, de fideicomiso, explotación de recursos naturales, excedentes al 100% de apurados y otras remuneraciones, si el pagador es residente en Guatemala y haga la retención no respondiente.

CUADRO B

Declarar los ingresos que no hubieran sufrido la retención del impuesto con carácter de pago del mismo, por la prestación de servicios de cualquier tipo, asimismo en el caso de derecho del mismo cuadro, declarar la proporción de costos y gastos deducibles en forma directa a dichas rentas. Cuando no pueda corroborarse la proporción de dichos costos y gastos, es de declarar dicho monto en forma proporcional al total de los ingresos. Hacer referencia al cuadro B en todos los anexos que se declare.

CUADRO C. I

Declarar los ingresos por actividades empresariales (negocios individuales, comercio, industria, y propiedades y similares), asimismo los costos y gastos mercantiles para presentar la renta al total de dicho, de mismo cuadro.

CUADRO C. II

Declarar la remuneración financiera recibida.

CUADRO D

Los contribuyentes individuales deben declarar los gastos personales a que se refiere el artículo 37 y 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

DEDUCCION POR IVA: A la Renta Neta consignada en la línea 5 página 1 se le aplicará el 7%, el resultado se debe corroborar con el total del IVA pagado en consumo personal según detalle de nómina. El valor menor que resulte se debe trasladar a línea 18, página 1. **NO CONSTITUYE DEDUCCION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EL IVA PAGADO COMO CONTRIBUYENTE AL REGIMEN DEL IVA.**

PERSONAS JURIDICAS, PATRIMONIOS Y ENTES: (Artículos 3, segundo párrafo y 36 de la Ley)

CUADRO C. I

Declarar ingresos, costos y gastos por actividades empresariales.

CUADRO C. II

Declarar los ingresos financieros recibidos.

La Renta 3 del Cuadro C. I es solamente para personas jurídicas que prestan todo tipo de servicios.

REGIMEN ESPECIAL: Art. 61 Podrán declarar bajo este régimen, los contribuyentes que califican para el mismo y por lo tanto cuentan con una resolución de la Dirección General de Rentas Internas debidamente notificada. Si además de sus ingresos brutos afectos, obtiene Rentas Eventuales y realizó transacciones de transferencia de bienes de capital o de revaluaciones de activos, deberá indicarlo y aplicar el impuesto que corresponde.

DE LOS OTROS CUADROS INTERNOS:

GASTOS NO DEDUCIBLES (Art. 39)
Estos se incluyen en el cuadro E, si fueron proporcionados al reportar los costos y gastos en los cuadros E y/o C se trasladará al total a la línea 6 página 1.

RENTAS EXENTAS (Art. 5)
Además de las Rentas indicadas en el cuadro F, incluya la Revaluación de Activos Fijos (Cuadro I. II). Si los mismos se incluyen en otros cuadros A y/o B y/o C se trasladará dicho total a la línea 7, página 1.

PERDIDAS DE OPERACIONES DE EJERCICIOS ANTERIORES (Art. 24 y 75)
Las pérdidas debidamente comprobadas son compensables.

REINVERSION DE UTILIDADES (Art. 40)
Aunque sean para inversiones.

GANANCIAS DE CAPITAL (Artos. del 25 al 30)
Las pérdidas o ganancias de capital, no son compensables con las rentas (pérdidas) de operaciones.

REVALUACION DE ACTIVOS FIJOS (Art. 14)
El valor de revaluación de activos fijos, está afecto al impuesto del 7% para bienes inmuebles y al 10% para el resto de otros fijos, por lo tanto asimismo no es Renta Neta. Se incluye en el Cuadro C. II debe consignarse como renta eventuales y reducirse su valor de la Renta Neta.

IMPORTANTE

IMPUESTO A EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS: (Línea 23, página 1) Incluya total de pagos trimestrales efectuados durante el período de imposición.

PAGOS TRIMESTRALES IMPUESTO SOBRE LA RENTA: (Línea 26, página 1) Incluya total de los pagos trimestrales realizados (1 a 3 trimestre), después de deducir el monto pagado trimestralmente por concepto de Impuesto de Empresas Mercantiles y Agropecuarias.

**HAGA BIEN SU PAPEL.
CON SU APOORTE CONSTRUIMOS LA PAZ.**



DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS ANEXO 17

DRISR - 06 No. 111713	DECLARACION JURADA Y RECIBO DE PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RETENIDO A PERSONAS NO DOMICILIADAS EN EL PAIS	PERIODO DE RETENCION MES AÑO JUNIO 1,998
--------------------------	--	--

NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL DEL AGENTE DE RETENCION O INTERMEDIARIO: COMPANIA EJEMPLO S.A.		NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA 4568706-2	
DOMICILIO FISCAL: 15 AVE. 12-56, ZONA 9		HACE CONSTAR que con fecha: día 20 mes 10 año 98 Remesa pago y Acotado en cuenta A:	
NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL DEL RETENIDO: SUN INVESTMENT CORP.		DOMICILIO EN EL EXTERIOR: 1333 MCKELVEY, HOUSTON TEXAS, E. E. U. U. PAIS ESTADOS UNIDOS	
		CONCEPTO	BASE
1	TRANSPORTE DE PERSONAS Y CARGA	1	8 0.
2	DIVIDENDOS, UTILIDADES, GANANCIAS Y OTROS BENEFICIOS	2	12.5
3	PAGOS A DEPORTISTAS Y ARTISTAS DE TEATRO TV Y OTROS ESPECTACULOS	3	12.5
4	INTERESES, DIETAS Y COMISIONES	4	Q 25,000.00
5	SUELDOS Y SALARIOS, HONORARIOS, BONIFICACIONES Y OTRAS PRESTACIONES	5	20
6	REGALIAS Y OTRAS RETRIBUCIONES POR USO DE PATENTES Y MARCAS	6	30
7	ASESORAMIENTO CIENTIFICO, ECONOMICO, TECNICO Y FINANCIERO	7	30
8	OTRAS RENTAS NO CONTEMPLADAS EN LOS INCISOS ANTERIORES	8	30
RENTAS PRESUNTAS		RENTA BRUTA	%
9	SEGUROS, REASEGUROS, REAFINANZAMIENTOS	9	25
10	PELICULAS CINEMATOGRAFICAS Y SIMILARES	10	60
11	NOTICIAS INTERNACIONALES	11	60
12 TOTAL A PAGAR (EN LETRAS) DOS MIL QUINIENTOS QUETZALES CON 00/100		Q. 2,500.00	
LUGAR Y FECHA: GUATEMALA, JULIO 10 DE 1,998		NOMBRE Y FIRMA DEL AGENTE DE RETENCION O SU REPRESENTANTE: MARCO LIVIO DIAZ REYES	

Uso Exclusivo de la D.G.R.I.
PRESENTACION EXTEMPORANEA

13	Total a Pagar (Linea 12)	13	Q.	7
14	Multa (Articulos 21, y 24 Numero 10 Decreto 6-91)	14		6
15	Intereses Moratorios (Articulo 58 Decreto 6-91)	15		5
16	TOTAL A PAGAR (Suma lineas 13 al 15)	16	Q.	4
17	TOTAL A PAGAR EN LETRAS:	3		

LOTE	SECUENCIA	ESTE RECIBO TIENE VALIDEZ SI EL IMPORTE ESTA CERTIFICADO POR LA MAQUINA REGISTRADORA
CCO : 101	Original - D.G.R.I. Interim Duplicado - Remisión en Cuartero - Banco Tercerado - Agencia de Admisión - Cámara Cuadruplicado - Contaduría del Exterior - Banco	FIRMA Y SELLO DEL RECEPTOR

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS



DRISR-07

No. 357632

DECLARACION JURADA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
ANTE EL PATRONONUMERO DE DIVISION
(CONTABLE)

458679

0

Nombres y Apellidos con Dato de Empleado		
ADOLFO MARTINEZ PEREZ		
Dirección Fisco: 18 Calle 34-90, Zona 7		
Nombre de Patrono ante quien presenta la Declaración		N. I. T.
COMPANIA EJEMPLO, S.A.		4568706-2
Detalle de otros Patronos		RENTA NETA
		Q. 80,000.00
1	Total Renta Neta	Q. 36,000.00
2	Deducciones Personales	5,560.00
3	Valor Cuotas por Contribuciones de Seguro Social y Oriti	2,700.00
4	Valor Prima por Seguros de Vida no Dedicados de Accidentes y de Gastos Médicos	4,000.00
5	Gastos Médicos, Hospitalarios y de Laboratorio (Adjuntar comprobantes)	4,800.00
6	Valor Cuotas por Pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial	
7	Oriti gastos según Decreto No.	
8	TOTAL DE DEDUCCIONES (Suma líneas 2 a la 7)	Q. 53,060.00
9	RENTA BRUTA O PERDIDA FISCAL (línea 1 menos línea 8)	26,940.00
DECLARO Y JURO QUE SON CIERTOS LOS DATOS CONTENIDOS EN LA PRESENTE DECLARACION		
Lugar y fecha: Guatemala, julio 1 de 1998		Firma _____
AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO		
10	IMPUESTO ANUAL A PAGAR (Sobre total línea 9, aplica el monto de tarifas del impuesto)	Q. 4,041.00
11	Menos CREDITO ESTIMADO POR IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	4,000.00
12	IMPUESTO ANUAL SUJETO A RETENCION	41.00
13	RETENCION MENSUAL (línea 12 dividido entre número de meses del periodo)	3.42
AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO		
14	IMPUESTO ANUAL A PAGAR (línea 10)	0.
15	Menos Crédito por el impuesto al Valor Agregado Pagado (según comprobantes presentados DGR)	
16	Impuesto Anual Definitivo	
17	Menos otros créditos según Decreto No.	
18	Subtotal	
19	Menos retenciones al impuesto practicadas	
20	Impuesto a Retener a Retenido en exceso	

DRISR - 05



DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DECLARACION JURADA Y RECIBO DE PAGO DE RETENCIONES
DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PRODUCTOS FINANCIEROS DEL PAIS

No. 115995

I. IDENTIFICACION DEL OBLIGADO

NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA:
4566706-2

PERIODO DE RETENCION

MES	ANC
01	1998

NOMBRE COMPLETO O RAZON SOC. AL

COMPANIA EJEMPLO, SOCIEDAD ANONIMA
DOMICILIO FISCAL

TELEFONO

15 Ave. 12-56, Zona 9

2534967

CONCEPTO	BASE	%	RETENCION
1 Regimen Asalarados (Sueldos, Salarios y Similares)	1		9
2 Pago por Actividades Técnicas, Profesionales, Científicas	2	4	8
3 Servicios Prestados por Personas Individuales o Jurídicas	3	4	7
4 Servicio de Transporte de Personas o Carga	4	4	6
5 Arrendamiento de Bienes Muebles o Inmuebles	5	4	5
6 Pagos a Deportistas y Artistas, Profesionales de Teatro, TV y Otros Espectáculos	5	4	4
7 Dietas	7	4	3
8 Facturación por Cuenta del Vendedor (Factura Especial)	8 150.00	2	
9 (-) Menos ISE*	9 0.00		180.00
10 Premios por Loterías, Rifas, Sorteos, Bingos y Similares	10	10	10
11 Total Retenciones Efectuadas (Suma líneas 1 a la 10)	11		9
12 (-) Total Devoluciones P. aplicadas en Exceso Régimen de Asalarados	12		6
13 Total Impuesto Sobre la Renta	13		180.00
14 (+) Intereses (Decreto No. 26-95)	14 10,00000	10	2,000.00
15 Total a Pagar (En Letras)	15		1,180.00
16 Cantidad de Constancias que Adjuditan: 0 14% 10% 1 Total Constancias 1 16			4

II. PRESENTACION EXTEMPORANEA (Uso Exclusivo DGRI)

17 Total a Pagar (Línea 15)	17	3
18 Multa (Artículo 94 Decreto 6-91 y sus Reformas)	18	2
19 Intereses Moratorios (Artículo 58 Decreto 6-91)	19	1
20 Mora	20	0
21 Total a Pagar (Suma Líneas 17 a la 20)	21	6
22 Total a Pagar (En Letras)		

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE DOCUMENTO SON CIERTOS Y EXACTOS

Lugar y Fecha: Guatemala 31 de enero de 1998

FIRMA

Marco Livio Diaz Reyes

Nombre y calidad de la persona que firma

1. IDENTIFICACION

2. REPRESENTANTE LEGAL

XXX

3. APODERADO

Codificación 601

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS


 DRISR-10
 No. 634032

 DECLARACION JURADA Y RECIBO DE PAGO
 TRIMESTRAL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

 NUMERO DE DECLARACION
 TRIMESTRAL
 4568706 2

NOMBRE, RAZON O DENOMINACION SOCIAL		COMPAÑIA EJEMPLO, SOCIEDAD ANONIMA					
DOMICILIO FISCAL		15 Ave. 12-56, Zona 9					
TRIMESTRE		DEL PERIODO DE IMPOSICION					
10	XXX	20		30		DIA MES AÑO	
		DEL		1	07	97	AL
				30	06	98	

I. DETERMINACION DEL IMPUESTO

A. CIERRES CONTABLES PARCIALES - LIQUIDACION TRIMESTRAL -		(COMPANIA E ESTADO DE RESULTADOS)	
1	RENDA IMPONIBLE O PERDIDA ACUMULADA A ESTE TRIMESTRE	1	B
2	IMPUESTO SOBRE LA RENTA IMPONIBLE ACUMULADA (TRANSF. ARTICULO 44 DELA LEY)	2	B
3	(-) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DETERMINADO TRIMESTRE ANTERIOR	3	F
4	IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PAGAR (TRANSF. ENTE TOTAL A LA LINEA 11)	4	B
B. RENTA IMPONIBLE ESTIMADA			
5	RENDA BRUTA Q. X 5% Q. X 30% TRANSF. A LA LINEA 11	5	5
C. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DETERMINADO PERIODO DE IMPOSICION ANTERIOR			
6	IMPUESTO DETERMINADO Q. 280,000.00 X 4 (TRANSF. A LA LINEA 11)	6	0, 70,000.00 4
D. PRECIOS FIJADOS POR LEY O MARGEN BRUTO DE UTILIDAD MENOR A 10%			
7	RENDA BRUTA Q. X 1% (TRANSF. A LA LINEA 11)	7	3
E. GANANCIA DE DERIVADOS DEL PETROLEO A CONSUMIDOR FINAL			
8	GANANCIA BRUTA DEL TRIMESTRE Q. X 1.5% (TRANSF. A LA LINEA 11)	8	2
F. EXPORTACION DE MERCANCIAS			
9	VALOR FOB EXPORTACION DEL TRIMESTRE Q. X 1.5% (TRANSF. A LA LINEA 11)	9	1
G. REGIMEN ESPECIAL PAGO DEFINITIVO			
10	RENDA BRUTA Q. X 8% (TRANSF. A LA LINEA 11)	10	0

II. LIQUIDACION DEL IMPUESTO

11	IMPUESTO TRIMESTRAL DETERMINADO	11	70,000.00	9
12	IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS (TRIMESTRE NO _____)	12	2,917.50	8
13	EXCEDENTE IMPTO. EMPS. MERCOS Y AGROPE. DEL TRIMESTRE INMEDIATO ANTERIOR	13		7
14	OTROS CREDITOS	14	2,917.50	6
15	SUBTOTAL (SUME LINEAS 12 AL 14)	15	67,082.50	5
16	IMPUESTO SOBRE LA RENTA TRIMESTRAL A PAGAR (DE LINEA 11 ES MAYOR QUE LINEA 15)	16	67,082.50	4
17	CANTIDAD A APLICAR PARA EL SIGUIENTE TRIMESTRE (DE LINEA 11 ES MENOR QUE LINEA 15)	17		3

CANTIDAD A PAGAR EN LETRAS

SESENTA Y SIETE MIL OCHENTA Y DOS QUETZALES CON 50/100.

DECLARO Y JURO QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE DOCUMENTO SON CIERTOS Y EXACTOS

NOMBRE Y FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL	LUGAR Y FECHA
Marco Livio Diaz Reyes	Guatemala, octubre 15 de 1997

USO EXCLUSIVO DE LA DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS (Presentación Extemporánea)

18	TOTAL A PAGAR (LINEA 1)	18	Q	2	ORIGINAL: DGRI - Recibo DUPLICADO: Funcion de las Empresas - Anonimo TRIPULCADO: Contribuyente - Cuenta CUATROPLUCADO: Abogado o Tercero Interesado o Decretado en Juicio - Recibo
19	MUESTRA (ARTO 54, DTG B-91)	19	Q	1	
20	INTERESAS MORATORIOS (ARTO 58, DTG B-91)	20	Q	0	
21	TOTAL A PAGAR (SUME LINEAS 18 AL 20)	21	Q	9	
LOTE		SECUENCIA		ESTE RECIBO DEBE LEYERSE Y REGISTRARSE EN LA CORRESPONDIENTE POR EL CONTRIBUYENTE REGISTRADO	
CDD: 107		FRMAY SELLO DEL RECEPTOR			



DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS

DECLARACION ANUAL DEL IVA - PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

ANEXO 21

DIRIVA-02-A

NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT)						AÑO	
3	4	9	5	6	21	-	5
1	9	9	7				

No. 571213

NOMBRE COMPLETO DEL CONTRIBUYENTE

MARCO LIVIO DIAZ REYES


MES		DEBITO FISCAL	CREDITO FISCAL	IMPUESTO PAGADO	REMANENTE DE CREDITO FISCAL	
1		2	3	4	5	
ENERO	1	Q. 313.00	Q. 155.54	Q. 156.46		9
FEBRERO	2	49.09	125.48		Q. 76.39	8
MARZO	3	688.17	324.41	363.76		7
ABRIL	4	244.54	1,197.72		953.18	6
MAYO	5	172.72	1,082.32		909.60	5
JUNIO	6	179.09	1,050.29		871.20	4
JULIO	7	542.71	1,108.37		565.66	3
AGOSTO	8	601.81	684.91		83.10	2
SEPTIEMBRE	9	321.81	277.00	44.81		1
OCTUBRE	10	581.35	174.28	407.07		0
NOVIEMBRE	11	1,216.24	220.97	995.27		9
DICIEMBRE	12	550.01	170.85	379.16		8
TOTALES	13	5,460.54	6,573.14	2,346.53		7

Autorizado Resolución No. 10710 del 27 de octubre de 1992 del Ministerio de Finanzas Públicas

USO EXCLUSIVO DGRI		PRESENTACION EXTEMPORANEA		ESTA DECLARACION SOLO TIENE VALIDEZ SI ESTA CERTIFICADA POR LA MAQUINA REGISTRADORA AQUI		
MULTA (ART. 94, DECRETO 5-91)						
DIA	09	MES	01		AÑO	1998
LUGAR		Guatemala				

ORIGINAL - DEPIO. IVA.

FORMA 101

 DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS DECLARACION JURADA Y RECIBO DE PAGO TRIMESTRAL DEL IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS		DRISR-11		
Número de Identificación Tributaria: 4568706-2		del <u>Enero</u> de <u>Marzo</u> de 19 <u>98</u> <small>mes mes</small>		
Nombre, Razón o Denominación Social: ** COMPANIA EJEMPLO, S.A. **				
Domicilio Fiscal: 15 Ave. 12-56, Zona 9		Teléfono:		
I BASE IMPOSITIVA DEL IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS				
1	Total Activos (Traslado e monto a línea 3)	XXXX Balance General al <u>07</u> / <u>07</u> / 1997	9	
2	Total Ingresos Brutos (Traslado e monto a línea 11)		8	
II DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE TOTAL DE ACTIVOS				
3	Total Activos NETO	3	4,672,000.00	7
4	(-) Depreciación y amortizaciones acumuladas	4	-----	6
5	(-) Créditos Fiscales Pendientes de Reintegración	5	222,000.00	5
6	Subtotal (línea 3 menos líneas 4 y 5)	6	4,500,000.00	4
7	Base imponible del trimestre (línea 6 dividida 4)	7	1,125,000.00	3
8	Impuesto determinado (línea 7 por 2.5%)	8	27,812.50	2
9	(-) Impuesto Unico Sobre Inmuebles pagado en el trimestre	9		1
10	Impuesto Trimestral a Pagar (línea 8 más línea 9)	10	27,812.50	0
III DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS BRUTOS				
11	Total Ingresos Brutos (de período de liquidación anual inmediato anterior)	11		9
12	Base imponible (línea 11 dividida 4)	12		8
13	Impuesto Trimestral a Pagar (línea 12 por 2.5%, trasladar a línea 14)	13		7
IV LIQUIDACION TRIMESTRAL DEL IMPUESTO				
14	Impuesto Trimestral a Pagar	14	27,812.50	6
15	(-) Compensaciones autorizadas por la DGRI según Resolución No.	15		5
16	Valor a enterar a caja	16	27,812.50	4
En letras: VEINTISIETE MIL OCHOCIENTOS DOCE QUETZALES CON 50/100.				
Si concierde con cheque indicar: BANCO: _____ No. de Cheque: _____				
DECLARO Y JURÓ QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE DOCUMENTO SON CIERTOS Y EXACTOS				
Lugar y Fecha: <u>Guatemala</u> <u>12</u> de <u>abril</u> de <u>1998</u>				
Firma: _____ MARCO LIVIO DIAZ REYES Nombre y calidad de la persona que firma		ESTE RECIBO SOLO TIENE VALIDEZ EN EL IMPORTE ESTA CERTIFICADO POR LA CAJA RECEPTORA PARA PARA UNICA DE CADA UNO MENOS		
1 Propietario <input type="checkbox"/> 2 Representante Legal <input checked="" type="checkbox"/> 3 Acreditado <input type="checkbox"/>				
CODIFICACION 112				

COMPANIA EJEMPLO, S.A
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 01 DE JULIO DE 1,997 AL 30 DE JUNIO DE 1,998

VENTAS DE MERCADERIAS		Q.	8,080,362.00
(-) COSTO DE VENTAS	(NOTA 1)		<u>6,289,631.00</u>
UTILIDAD BRUTA EN VENTAS		Q.	1,790,731.00
(-) GASTOS DE VENTAS			
SUELDOS ORDINARIOS		Q.	84,979.00
BONIFICACION DECRETO 78/89			26,662.00
PRESTACIONES LABORALES	(NOTA 2)		36,489.00
GASTOS GENERALES			34,927.00
			<u>182,047.00</u>
(-) GASTOS DE ADMINISTRACION			
SUELDOS Y SALARIOS		Q	60,000.00
PRESTACIONES LABORALES	(NOTA 3)		17,496.00
GASTOS GENERALES			22,143.00
COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES			37,548.00
SEGUROS			12,971.00
REPARACIONES Y REPUESTOS			96,471.00
SERVICIOS CONTRATADOS			13,649.00
HONORARIOS			12,200.00
IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES	(NOTA 4)		22,429.00
DEPRECIACIONES	(NOTA 5)		258,685.00
GASTOS NO DEDUCIBLES	(NOTA 6)		9,910.00
PERDIDA EN NEG. ACTIVOS FIJOS	(NOTA 7)		6,635.00
			<u>670,137.00</u>
TOTAL DE GASTOS			Q. 762,184.00
UTILIDAD EN OPERACION			Q. 1,028,547.00
GASTOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS			
(-) GASTOS			
PERDIDA CAMBIARIA		Q	27,746.00
			<u>27,746.00</u>
(+) PRODUCTOS			
GANANCIA EN CAMBIO		Q.	36,976.00
ALQUILERES PRODUCTO	(NOTA 8)		100,000.00
INTERESES PRODUCTO			200,000.00
			<u>336,976.00</u>
UTILIDAD ANTES DE ISR		Q.	1,347,778.00
(-) ISR PAGO DEFINITIVO	(NOTA 8)		4,000.00
(-) ISR GASTO			77,378.00
UTILIDAD DEL EJERCICIO			<u>1,266,400.00</u>

FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL

CERTIFICACION

FIRMA DEL CONTADOR

NOTA 5

DEPRECIACIONES		
DEPRECIACION DE EDIFICIOS	Q	85,148.00
DEPRECIACION MOBILIARIO Y EQUIPO		49,744.00
DEPRECIACION MAQUINARIA		32,913.00
DEPRECIACION INSTALACIONES		2,607.00
DEPRECIACION EQUIPO DE COMPUTO		17,000.00
DEPRECIACION VEHICULOS		71,273.00
SUMA DEPRECIACIONES	Q	258,685.00

NOTA 6

GASTOS NO DEDUCIBLES		
IVA NO RECLAMADO	Q	1,600.00
GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES		2,400.00
GASTOS NO DOCUMENTADOS		5,910.00
TOTAL DE GASTOS NO DEDUCIBLES		9,910.00

NOTA 7

PERDIDA EN NEGOCIACION DE ACTIVOS FIJOS		
COSTO DE ADQUISICION 14-09-96	Q	139,089.00
(-) DEPRECIACION ACUMULADA AL 05-11-97		<u>32,454.00</u>
VALOR EN LIBROS		106,635.00
PRECIO DE VENTA		100,000.00
PERDIDA EN VENTA	Q	6,635.00

NOTA 8

ALQUILERES PRODUCTO		
ESTOS ALQUILERES ESTAN BAJO EL REGIMEN DEL PAGO DEFINITIVO DEL 4%	Q	4,000.00
ISR PAGO DEFINITIVO		
ISR PAGO DEFINITIVO 4% SOBRE ALQUILERES	Q	4,000.00

NOTA 9

PERDIDAS ACUMULADAS	Q	100,000.00	
PERDIDA EJERCICIO 95-96		440,000.00	
PERDIDA EJERCICIO 96-97		180,000.00	
SUMA DE PERDIDAS ACUMULADAS	Q	620,000.00	

FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL

COMPAÑIA EJEMPLO S. A.
ANEXO A LA DECLARACION JURADA DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA
POR EL AÑO TERMINADO EL 30 DE JUNIO DE 1,998

CUADRO C, RENGLO 25

COSTO DE VENTAS

INVENTARIO INICIAL DE MERCADERIAS		Q.	3,338,370.00
COMPRAS LOCALES	Q.	2,042,484.00	
IMPORTACIONES		3,704,145.00	
GASTOS DE COMPRA		296,241.00	
MULTAS SOBRE IMPORTACIONES		2,841.00	
COMPRAS BRUTAS DE MERCADERIAS	Q.	6,045,711.00	
(-) DESCUENTOS SOBRE COMPRAS		41,220.00	
COMPRAS NETAS DE MERCADERIAS		Q.	6,004,491.00
COSTO DE MERCADERIAS DISPONIBLE		Q.	9,342,861.00
INVENTARIO FINAL DE MERCADERIAS			3,053,230.00
COSTO DE VENTAS		Q.	6,289,631.00

CUADRO C, RENGLO 29

HONORARIOS

PROFESIONALES SOMOS BUENOS S.A	251420-7	12,200.00
--------------------------------	----------	------------------

CUADRO C, RENGLO 36

IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES		
ARBITRIOS MUNICIPALES	Q.	110.00
IMPUESTO DE CIRCULACION DE VEHICULOS		2,318.00
IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS FINANCIEROS		20,000.00
TOTAL DE IMPUESTOS	Q.	22,428.00

FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL

CUADRO C, RENGLO 39
GASTOS VARIOS

GASTOS DE VENTA		Q	
BONIFICACIONES	Q	25,352.00	
PRESTACIONES LABORALES			
VACACIONES		3,543.00	
BONO CATORCE		7,082.00	
CUOTA PATRONAL		10,197.00	
GASTOS GENERALES		<u>34,927.00</u>	81,401.00

GASTOS DE ADMINISTRACION			
PRESTACIONES LABORALES			
VACACIONES	Q	2,496.00	
BONO CATORCE		5,000.00	
GASTOS GENERALES		22,143.00	
COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES		37,548.00	
SEGUROS		12,971.00	
SERVICIOS CONTRATADOS		13,549.00	
GASTOS NO DEDUCIBLES		9,810.00	103,717.00
			<u>Q 186,118.00</u>

CUADRO E, RENGLON 1

PRORRATEO DE GASTOS NO DEDUCIBLES

TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACION	Q	<u>570,137.00</u>
(/) TOTAL INGRESOS		8,417,338.00
(*) RENTAS EXENTAS + RENTAS CON PAGO	*	<u>300,000.00</u>
DEFINITIVO+A16		20,320.00
(+) IMPUESTO DECRETO 26-96		20,000.00
(=) GASTOS NO DEDUCIBLES	Q	<u>40,320.00</u>

FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL

CUADRO E, RENGLO 3**GASTOS NO DEDUCIBLES**

IVA NO RECLAMADO	Q	1,600.00
GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES		2,400.00
GASTOS NO DOCUMENTADOS		5,910.00
TOTAL DE GASTOS NO DEDUCIBLES	Q	9,910.00

CALCULO DEL BENEFICIO POR REINVERSION DE UTILIDADES

UTILIDAD DEL EJERCICIO	Q	1,347,778.00
(-) RENTAS EXENTAS		(200,000.00)
	Q	1,147,778.00

ADQUISICION MOBILIARIO Y EQUIPO SALA VENTAS 15%		172,867.00
CAPACITACION DEL PERSONAL 5%		57,389.00
	Q	230,056.00

CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD DEL ESTADO DE RESULTADOS Y LA RENTA NETA DEL DRI 40

UTILIDAD DEL ESTADO DE RESULTADOS	Q	1,347,778.00
(+) PERDIDA EN NEGOCIACION ACTIVOS FIJOS		6,835.00
(-) RENTAS EXENTAS		(200,000.00)
(-) RENTAS CON PAGO DEFINITIVO ISR		(100,000.00)
	Q	1,054,413.00

FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL

COMPANIA EJEMPLO, S.A
BALANCE GENERAL
AL 30 DE JUNIO DE 1,998

ACTIVO

CIRCULANTE

CAJA Y BANCOS		Q.	379,446.00	
CLIENTES	Q.	944,349.00		
(-) ESTIMACION PARA CUENTAS INCOBRABLES		<u>28,330.00</u>	916,019.00	
IVA POR COBRAR			89,856.00	
IVA POR COBRAR IMPORTACIONES			297,143.00	
IVA POR APLICAR			325,579.00	
CUOTA ANUAL DE EMP. MERC. POR COBRAR			35,412.00	
I.S.R PAGADO ANTICIPADO			113,705.00	
IMPUESTO EXT. DE SOLIDARIDAD			137,085.00	
ANTICIPO A PROV. EXTRANJEROS			208,424.00	
INVENTARIO DE MERCADERIAS			<u>3,053,230.00</u>	5,555,899.00

FUJO

TERRENOS	Q	Q	100,828.00	
EDIFICIOS		1,702,970.00		
(-) DEPRE. ACUM. EDIFICIOS		<u>641,592.00</u>	1,061,378.00	
VEHICULOS		638,015.00		
(-) DEPRE. ACUM. VEHICULOS		<u>193,159.00</u>	444,856.00	
MAQUINARIA		164,567.00		
(-) DEPRE. ACUM. MAQUINARIA		<u>117,593.00</u>	46,974.00	
MOBILIARIO Y EQUIPO		248,722.00		
(-) DEPRE. ACUM. MOB Y EQUIPO		<u>209,732.00</u>	38,990.00	
INSTALACIONES		52,149.00		
(-) DEPRE. ACUM. INSTALACIONES		<u>4,621.00</u>	47,528.00	
EQUIPO DE COMPUTO		51,514.00		
(-) DEPRE ACUM. EQUIPO DE COMPUTO		<u>43,333.00</u>	8,181.00	1,748,733.00

DIFERIDO

DEPOSITOS EN GARANTIA	Q	110.00		
CREDITO FISCAL RETENIDO		6,535.00		
IMPUESTO SOBRE LA RENTA RETENIDO		<u>705,847.00</u>	712,492.00	

SUMA DEL ACTIVO

Q 8,017,124.00

PASIVO

CIRCULANTE

CUENTAS POR PAGAR	Q	20,103.00	
CUOTA ANUAL DE EMPRESAS MERCANTILES POR PAGAR		35,412.00	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGAR		77,378.00	
PROVEEDORES		<u>964,881.00</u>	1,087,774.00

OTROS PASIVOS

RESERVA PARA AGUINALDOS			
RESERVA PARA VACACIONES	Q.	4,164.00	
RESERVA PARA BONO CATORCE		8,474.00	
RESERVA PARA INDEMNIZACIONES		6,881.00	
SUMA DEL PASIVO		<u>16,519.00</u>	35,678.00

CAPITAL

CAPITAL AUTORIZADO	Q	4,000,000.00	
PERDIDAS ACUMULADAS (NOTA 9)		(620,000.00)	
UTILIDAD ACUMULADA		2,237,272.00	
RESERVA LEGAL		53,320.00	
UTILIDAD DEL EJERCICIO		<u>1,203,080.00</u>	6,883,672.00

SUMA PASIVO Y CAPITAL Q. **8,017,124.00**

FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL

CERTIFICACION

FIRMA DEL CONTADOR

COMPAÑIA EJEMPLO S. A.
INTEGRACIONES
AL 30 DE JUNIO DE 1,998

NOTA 1

COSTO DE VENTAS

INVENTARIO INICIAL DE MERCADERIAS		Q.	3,338,370.00
COMPRAS LOCALES	Q.	2,042,484.00	
IMPORTACIONES		3,764,145.00	
GASTOS DE COMPRA		256,241.00	
MULTAS SOBRE IMPORTACIONES		2,841.00	
COMPRAS BRUTAS DE MERCADERIAS	Q.	6,045,711.00	
(-) DESCUENTOS SOBRE COMPRAS		41,220.00	
COMPRAS NETAS DE MERCADERIAS		Q.	6,004,491.00
COSTO DE MERCADERIAS DISPONIBLE		Q.	9,342,861.00
INVENTARIO FINAL DE MERCADERIAS			3,053,230.00
COSTO DE VENTAS		Q.	6,289,631.00

NOTA 2

PRESTACIONES LABORALES VENTAS

AGUINALDOS		Q.	7,082.00
VACACIONES			3,543.00
BONO CATORCE			7,082.00
INDEMNIZACIONES			8,586.00
CUOTA PATRONAL			10,197.00
SUMAN PRESTACIONES LABORALES VENTAS		Q.	36,489.00

NOTA 3

PRESTACIONES LABORALES ADMINISTRACION

AGUINALDOS		Q.	5,000.00
VACACIONES			2,486.00
BONO CATORCE			5,000.00
INDEMNIZACIONES			5,000.00
SUMAN PRESTACIONES LABORALES ADMINISTRACION			17,486.00

NOTA 4

IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES

ARBITRIOS MUNICIPALES		Q.	110.00
IMPUESTO DE CIRCULACION DE VEHICULOS			2,319.00
IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS FINANCIEROS			20,000.00
TOTAL DE IMPUESTOS		Q.	22,429.00

FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL

**AUXILIAR DE DEPRECIACIONES DE ACTIVOS FIJOS.
COMPAÑIA EJEMPLO, S.A**

DESCRIPCION DE ACTIVO	COSTO	DEPRECIACION	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS.
VEHICULOS. CAMIONETA 4*4 MARCA GML MOD' 98 SEGUN FACT. 45878 DEL 15-08-97 DEPRECIACION JUNIO' 98 20% Q. $173,800.00 * 20 / 12 * 10 =$ Q. 28,966.70	173,130.00	28,966.70	28,966.70	144,833.30
VEHICULOS. CAMIONETA MARCA CORANDO GML MOD' 97 SEGUN FACT. 7880078 DEL 15-06-97 DEPRECIACION JUNIO' 98 20% Q. $153,581.48 * 20\% =$ Q. 30,716.30	153,581.68	30,716.30	30,716.30	122,865.18
VEHICULOS. CAMIONETA MARCA CHEVROLET GML MOD' 97 SEGUN FACT. 7880078 DEL 14-09-98 DEP. AL 30-06-97 VENDIDO EL 05-11-97 DEPRECIACION ACUMULADA A LA FECHA DE LA VENTA Q. 11,500.78	139,089.30	20,603.40 11,500.78	20,603.40 32,454.18	118,225.90 100,635.12

COSTO	139,089.30
DEPRECIACION ACUMULADA	<u>(32,454.18)</u>
VALOR EN LIBROS	100,635.12
PRECIO DE VENTA	100,000.00

Compañía Ejemplo, S.A.
 Estado de Flujo de Efectivo
 Por el Año Terminado el
 30 de Junio de 1998

Flujo de Efectivo Por Actividades de Operación

Utilidad del Ejercicio	1,266,400.00
------------------------	--------------

Conciliación Neta, Entre la Utilidad y el Flujo de efectivo
 Por Actividades de Operación

Operaciones que no Requieren efectivo

Depreciaciones	258,685.00	
Perdida en Neg. de Activos	6,635.00	
Prestaciones Laborales	13,585.00	278,905.00

Variación de Activos y Pasivos Circulantes

Aumento en Clientes	(256,000.00)	
Aumento en Impuestos por Cobrar	(462,664.00)	
Disminución Anticipo a Proveedores	108,424.00	
Aumento a Inventarios	(253,579.00)	
Aumento a Proveedores	156,667.00	(707,152.00)

Flujo de Efectivo Por Actividades de Operación	838,153.00
--	------------

Flujo de Efectivo Por Actividades de Inversión

Compra de Edificios	(300,000.00)	
Venta de Vehiculos	100,000.00	
Compra de Mobiliario	(45,000.00)	(245,000.00)

Flujo de Efectivo Por Actividades de Financiamiento

Pago Pasivos Largo Plazo	(474,307.00)
Aumento del Efectivo y Equivalentes	118,846.00
Saldo Inicial Efectivo y Equivalentes	260,600.00
Saldo Final Efectivo y Equivalentes	379,446.00