

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

**“INCIDENCIAS FISCALES Y FINANCIERAS EN UNA EMPRESA
QUE SE DEDICA A LA IMPORTACIÓN DE PRODUCTOS
PERECEDEROS (MANZANA)”**

TESIS:

**PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE
LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

POR:

EDGAR ARMANDO PÉREZ SANTOS

**PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO
DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
EN EL GRADO ACADÉMICO DE
LICENCIADO**

GUATEMALA, JULIO DE 2004

MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera	Decano
Lic. Oscar Rolando Zetina Guerra	Secretario
Lic. Canton Lee Villela	Vocal 1º.
Lic. Albaro Joel Girón Barahona	Vocal 2º.
Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso	Vocal 3º.
P.M.P. Juan Francisco Moreno Murphy	Vocal 4º.
B.C. Jairo Daniel Dávila López	Vocal 5º.

EXONERADO DEL EXAMEN DE AREAS PRACTICAS

De conformidad con los requisitos establecidos en el Capítulo III, artículos 15 y 16 del Reglamento para la Evaluación Final de Exámenes de Areas Prácticas Básicas y Examen Privado de Tesis y al inciso 5.2 , subinciso 5.2.3., del Punto quinto, del Acta No. 33-2000 de la sesión celebrada por Junta Directiva el 23 de octubre de 2000.

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Lic. Hugo Vidal Requena Bel tetón	Presidente
Lic. Jorge Luis Rios Villatoro	Examinador
Licda. Beatriz Velásquez de Gatica	Examinador

CARLOS FERNANDO SOSA GUZMAN
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
COLEGIADO No. 5286
CALZADA 2 HECTOR, ZONA 2, CHIQUIMULA, TELEFONOS 942-2610, 9427028. 9424849

Chiquimula, 2 de Septiembre de 2003.

Licenciado
EDUARDO ANTONIO VELASQUEZ CARRERA
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente

Respetable señor Decano:

Atendiendo a la designación que la Decanatura a su cargo me hiciera, he asesorado al señor EDGAR ARMANDO PEREZ SANTOS, en la formulación de su trabajo de tesis que tiene como título "INCIDENCIAS FISCALES Y FINANCIERAS EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA IMPORTACION DE PRODUCTOS PERECEDEROS (MANZANA)".

El trabajo en mención se desarrollo de acuerdo con procedimientos válidos para la investigación y el análisis que sustentan conclusiones adecuadas en la actualidad indispensables en el diseño e implementación de políticas y procedimientos operativos que permitan eficientar la adquisición, manejo y uso de los recursos expresados en los inventarios circulantes.

En mi opinión, el contenido del trabajo está bien estructurado y los aspectos de los procedimientos de control expuestos son los adecuados para una empresa importadora de productos perecederos.

Con base en lo expuesto, recomiendo la aprobación del presente trabajo de tesis, admitiéndose para su discusión académica en el Examen General Privado de Tesis, previo a otorgársele al Señor Pérez Santos, el Título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

Al agradecer la confianza depositada en mi persona, me suscribo del Señor Decano, atento servidor.

Lic. Carlos Fernando Sosa Guzmán.
Colegiado No. 5286

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
CINCO DE JULIO DE DOS MIL CUATRO.**

Con base en el punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.2 del Acta 18-2004 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 28 de junio del 2004, se conoció el Acta AUDITORIA 071-2004 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 24 de mayo y el trabajo de Tesis denominado: "INCIDENCIAS FISCALES Y FINANCIERAS EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA IMPORTACION DE PRODUCTOS PERECEDEROS (MANZANA)", que para su graduación profesional presentó el estudiante **EDGAR ARMANDO PEREZ SANTOS**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. OSCAR ROLANDO ZETINA GUERRA
SECRETARIO ACADÉMICO

LIC. EDUARDO ANTONIO VELÁSQUEZ CARRERA
DECANO

Smp.

ACTO QUE DEDICO

- A Dios:** Por iluminar mi sendero y llenar de fortaleza mi espíritu.
- A mis Padres:** José Mario Pérez Sinay y María Magdalena Santos López, a ellos mi humilde y eterno agradecimiento, por sus sabios consejos y por enseñarme a agradecer cada minuto de esta escasa vida.
- A mis Hermanos:** Maura Augustina, Elvia Leticia, Tiburcio, Jorge Mario, Elvin Antonio, Walter Adolfo, Byron René y José Manuel; en donde sea que se encuentren, por haberme apoyado a vencer las dificultades de la vida y por permitirme ser su hermano.
- A:** Mi esposa, Andrea Isabel y suegros, por el apoyo moral que me brindaron en los minutos de desaliento en la preparación de este trabajo.
- A:** Ronaldo Morales, Axel Brenes, Juan Carlos Pérez, Mariano Arias, Juan Carlos Corado, Rosario Magaly Chuny y Milton Homero, por su valiosa colaboración académica y moral.
- A:** Mi asesor, Lic. Carlos Fernando Sosa Guzmán.
- A:** Todos mis amigos universitarios de San Antonio Aguas Calientes, Sacatepéquez, por la compañía en las caminatas y en los jalones que compartimos al salir de las cátedras de la “**USAC**”, hacia nuestro hogar, especialmente a Gilberto Corsiny Sinay.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, por haberme dado la oportunidad de ser un profesional que combate las injusticias del hombre por el hombre.
- A:** Usted estimado lector, con mucho respeto.

INDICE

Página

INTRODUCCIÓN **i**

CAPITULO I

LA MANZANA, SU MEDIO DE TRANSPORTE Y SU MERCADO **1**

1.1 **Definición de manzana** **1**

1.2 **Transporte de la manzana** **1**

1.3 **Mercado** **3**

CAPITULO II

**PROCEDIMIENTOS APLICABLES A LAS PÉRDIDAS POR
DESCOMPOSICIÓN DE LA MANZANA Y SU REGISTRO
CONTABLE** **11**

2.1	Inventario	11
2.1.1	Definición	11
2.1.2	Inventario del producto perecedero manzana	12
2.1.3	Nivel de rotación del inventario de la manzana	12
2.1.4	Seguros en inventario de la manzana	14
2.2	Descomposición del inventario	15
2.2.1	Definición de descomposición	15
2.2.2	Pérdida del inventario de la manzana	15
2.2.3	Regulación de los inventarios en la normativa vigente	16
2.3	Procedimientos fiscales para cumplir con las obligaciones tributarias derivadas de las pérdidas por descomposición de la manzana	17

2.3.1	Ley del Impuesto al Valor Agregado	17
2.3.2	Ley del Impuesto Sobre la Renta	19
2.3.3	Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias	22
2.3.4	Integración y análisis de los requisitos contenidos en las Leyes del Impuesto al Valor Agregado, Sobre la Renta y a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, en el caso de Productos Perecederos	23
2.4	Contabilización de las pérdidas por descomposición de la manzana	26
2.4.1	Formas de contabilizar las pérdidas por descomposición de la manzana	26
2.4.2	Fechas de registros contables de las pérdidas por descomposición de la manzana	31

CAPITULO III

INCIDENCIAS FISCALES DERIVADAS DE LAS PÉRDIDAS POR DESCOMPOSICIÓN DE LA MANZANA Y SUS MEDIDAS	32
---	----

PREVENTIVAS

3.1	Fiscales	32
3.1.1	Pago de impuestos derivado de los efectos en los Estados Financieros Básicos por pérdidas en la descomposición de la manzana	32
3.1.2	Generación de Débito Fiscal al no cumplir con los requisitos legales exigidos en la destrucción o descomposición de la manzana	39
3.1.3	Generación de Impuesto Sobre la Renta al no cumplir con los requisitos legales exigidos en la destrucción o descomposición de la manzana	40
3.1.4	Sanciones en materia aduanera por no cumplir con requisitos legales exigidos en las importaciones de la manzana	41
3.1.5	Aranceles inapropiados por determinación incorrecta de la partida arancelaria en las importaciones de la manzana	45
3.1.6	Falta de determinación del valor CIF (costo, seguro y flete) en las importaciones de la manzana	47
3.1.7	Sanciones por incumplimiento de los deberes formales	47

CAPITULO IV

INCIDENCIAS FINANCIERAS DERIVADAS DE LAS PÉRDIDAS POR DESCOMPOSICIÓN DE LA MANZANA Y SUS MEDIDAS PREVENTIVAS 57

4.1	Financieras	57
4.1.1	Desembolso de efectivo por pagos de impuestos derivados de los efectos en los Estados Financieros Básicos por descomposición de la manzana	57
4.1.2	Pérdidas económicas por no dar aviso a la Administración Tributaria de la destrucción o descomposición de la manzana	60
4.1.3	Pérdidas económicas por falta de fluido eléctrico	61
4.1.4	Pérdidas económicas por mala manipulación de la manzana	62
4.1.5	Pérdidas económicas por inventarios de la manzana no cubiertos por seguros o indemnizaciones	64

4.1.6	Pérdidas económicas por mal control de la rotación de los inventarios de la manzana	64
4.1.7	Pérdidas económicas por costos mal aplicados a la manzana	65
4.1.8	Gastos elevados de almacenaje por excedente de inventarios de la manzana	66
4.1.9	Pérdidas económicas por mal manejo de la temperatura de los productos perecederos almacenados	67
4.1.10	Gastos elevados por pago de tiempo extraordinario en actividades de depuración de operaciones	68

CAPITULO V

INTERVENCIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LAS OPERACIONES RELACIONADAS CON LAS EMPRESAS DEDICADAS A IMPORTAR EL PRODUCTO PERECEDERO “MANZANA”

69

5.1	Generalidades	69
5.1.1	Auditor Interno	69

5.1.2	Auditor Independiente	72
5.1.3	Auditor Fiscal o Tributario	73

CAPITULO VI

APLICACIÓN, PÉRDIDAS POR DESCOMPOSICIÓN DE LA MANZANA 76

6.1	Generalidades	76
6.2	Desarrollo de la aplicación del producto perecedero manzana	78
6.2.1	Cuando el contribuyente, sí cumple con los requisitos establecidos en las leyes tributarias.	79
6.2.2	Cuando el contribuyente, no cumple con los requisitos establecidos en las leyes tributarias	89
6.3	Resultados finales de la aplicación de las pérdidas por descomposición de la manzana	91

CONCLUSIONES	93
---------------------	-----------

RECOMENDACIONES 96

BIBLIOGRAFÍA 98

INDICE DE CUADROS

Página

CUADRO 1

Aspectos de mercado interno, características de la manzana 5

CUADRO 2

Requisitos establecidos en las Leyes del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta y sus respectivos reglamentos 25

CUADRO 3

Estado de Pérdidas y Ganancias 33

CUADRO 4

Estado de Pérdidas y Ganancias 35

INTRODUCCIÓN

En nuestro país, operan empresas que se dedican a la importación de productos perecederos, dentro de los cuales se encuentra la manzana. Estos empresarios se ven afectados por muchas situaciones que surgen al comercializar este producto; una de estas situaciones son las pérdidas por descomposición de la manzana. Las pérdidas en el inventario de la manzana surgen por varias causas, dentro de las más importantes que se pueden mencionar, están: descomposición o perecimiento de la manzana, robo, caso fortuito y de fuerza mayor. Estas causas a la vez contraen consecuencias fiscales y financieras al importador de manzanas, y por lo tanto el tema a tratar en el presente trabajo es: “INCIDENCIAS FISCALES Y FINANCIERAS EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA IMPORTACION DE PRODUCTOS PERECEDEROS (LA MANZANA)”.

El presente trabajo se integra de la siguiente manera:

El Capítulo I trata sobre aspectos relevantes de la manzana, así como el medio de transporte utilizado de las aduanas hasta el recinto o bodega donde serán almacenados, este capítulo induce al empresario al conocimiento de la calidad del producto que debe adquirir, el mercado para comercializar, los medios más benignos para su transportación, y los procedimientos para la correcta manipulación de la manzana.

El contenido del Capítulo II se basa en un análisis a la legislación tributaria vigente en nuestro país, en cuanto a la regulación de los requisitos y procedimientos exigidos para las pérdidas por descomposición de la manzana. Además en este capítulo se incluyen las formas más adecuadas para contabilizar dichas pérdidas de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad número 2 y la legislación tributaria vigente en el país; y presenta los métodos más seguros para la rotación del inventario de la manzana.

Lo referente a las incidencias fiscales, derivadas de las pérdidas por descomposición de la manzana, se muestran en el Capítulo III; y las incidencias financieras son tratadas en el Capítulo IV.

El Capítulo V contiene una perspectiva general del Contador Público y Auditor, en cuanto a la relación y a la función que este profesional debe cumplir con aquellos empresarios que importan y comercializan la manzana, y a la vez que se ven afectados por las pérdidas en los inventarios. Esta relación se encuentra definida por las siguientes funciones: como Auditor Interno, Auditor Independiente y como Auditor Fiscal.

Enseguida, el Capítulo VI se refiere a las aplicaciones de las pérdidas por descomposición de la manzana, derivado del contenido de los capítulos anteriores; ya que en este caso, se comprueba la forma de contabilizar y los efectos que representan dichas pérdidas en los Estados Financieros Básicos; asimismo se dan a conocer los formatos de los principales documentos que sirven de soporte para que el valor de las pérdidas no generen el Impuesto al Valor Agregado, y sean deducibles para la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones a que se llegó con el análisis del estudio realizado.

Para la elaboración del presente trabajo, se partió de las características más generales hacia las más particulares de la unidad de análisis, empleando para ello técnicas como la observación, el análisis y la recopilación de datos bibliográficos. El objetivo primordial es dar a conocer a los empresarios que comercializan la manzana y otros productos perecederos, la manera de cumplir adecuadamente con las obligaciones formales y sustantivas ante la Administración Tributaria, en el caso concreto de que exista una pérdida en el inventario de la manzana. Asimismo

darles a conocer y a la vez evitar las consecuencias que de este hecho resultan, y que no son nada beneficiosas.

Este trabajo de tesis comprueba por qué los empresarios que se dedican a importar la manzana, no cumplen correctamente con las obligaciones tributarias, asimismo en las aplicaciones de las pérdidas por descomposición de la manzana, se muestran claramente las variaciones que sufren los Estados Financieros Básicos.

Se espera que el presente trabajo de tesis, se convierta en una guía para estudiantes, Peritos Contadores, Contadores Públicos y Auditores, Empresarios y personal interesado, que les sirva para cumplir los requisitos ante la Administración Tributaria en las pérdidas por descomposición de la manzana; asimismo como una herramienta para la toma de decisiones en el control de los inventarios de productos perecederos.

CAPÍTULO I

LA MANZANA, SU MEDIO DE TRANSPORTE Y SU MERCADO

1.1 Definición de manzana

“Fruto del manzano...”¹ que contiene semillas pequeñas, su color varía desde verde y amarillo hasta diversas tonalidades del rojo. La manzana por ser un fruto frágil y de fácil descomposición (natural), es considerada un producto perecedero. Crece con facilidad en las zonas templadas y en las tierras frías de las zonas tropicales. No resiste al aire seco ni los fuertes calores.

1.2 Transporte de la manzana

Por la delicadeza que presenta la manzana, es necesario que el empresario utilice los medios de transporte adecuados para su traslado, del lugar donde se adquiere hasta las bodegas donde se almacenan.

Las cámaras de refrigeración contenidas en los vehículos que se utilizan para el transporte de los productos perecederos, deben ser enfriados antes de cargarlos. Es importante el enfriado expedito del producto antes de cargarlo y la protección contra el calor.

La proporción de respiración es una función de la temperatura. Por cada elevación de 18°F en la temperatura, la respiración se duplica. Entre más rápido respire el producto, mayor es la cantidad de calor que genera.

En nuestro medio las empresas que se dedican a la importación de la manzana transportan este producto de la aduana a los almacenes en contenedores que alcanzan 32° F.

¹ Diccionario de la Lengua Española. Vigésima Primera Edición. Tomo II. Madrid, 1992. Página 1317.

Además de los lineamientos antes expuestos, es conveniente que el empresario considere las siguientes recomendaciones para el transporte de la manzana como para otros productos similares:

a) Condición del producto:

El producto a transportar o almacenar debe, para estar en las mejores condiciones posibles, estar libres de cualquier daño en la cáscara, magulladuras, putrefacción y otros deterioros. Las magulladuras y los daños no solamente dejan mucho que desear en la apariencia, sino son además las principales entradas de los organismos de descomposición. La putrefacción (descomposición) se desarrolla más fácilmente en las áreas magulladas que en las no magulladas.

Por lo tanto, el máximo tránsito de vida del producto puede lograrse despachando (embarcando) solamente productos de alta calidad inmediatamente.

b) Tiempo para el transporte:

Los productos destinados al transporte deben tener la etapa de maduración apropiada y requerida por los compradores, para llegar satisfactoriamente a los mercados destinados.

c) Pre-enfriamiento y mantenimiento de la temperatura antes y durante el transporte:

El producto debe ser completamente pre-enfriado a la temperatura de transporte requerida antes de embarcarlo. Los embarcadores deben trabajar conjuntamente con los transportadores marítimos para establecer las temperaturas de tránsito requeridas para el producto.

Si las temperaturas son muy altas se puede producir la descomposición, y a la inversa, si las temperaturas están muy bajas se puede producir frío o congelamiento. La extensión del daño ocasionado por el enfriamiento se determina

por la temperatura, la duración de la exposición a determinada temperatura dentro del límite del enfriamiento, mayor será el daño que produzca el enfriamiento.

d) Indicadores portátiles de temperatura para controlar las condiciones durante el transporte:

Indicadores (termómetros) de temperatura se usan a menudo para controlar las condiciones de temperatura conforme la carga se mueve de un lado a otro. Existe una gran variedad de estos indicadores, tanto desechables como no desechables, los cuales varían en su costo, exactitud de temperatura, exactitud y precisión del tiempo. Todos estos factores deben tomarse en cuenta para determinar cual es el indicador más apropiado que debe usarse.

En conclusión, el importador de la manzana, para comercializar este producto, debe considerar como punto de partida cada uno de los aspectos relacionados con el transporte de la manzana. Lo anteriormente descrito, coadyuvará a evitar pérdidas económicas que puedan suscitarse del perecimiento de la manzana; sin embargo para los empresarios que no utilizan los procedimientos adecuados y no conozcan los aspectos relevantes de la manzana, son inevitables las pérdidas económicas, tanto financieras como fiscales, y que puedan llegar al extremo de hacer quebrar a la empresa, o en todo caso a incurrir en gastos no deseados, pero estos problemas se expondrán en los capítulos siguientes.

1.3 Mercado

En nuestro país, el mercado de la manzana es determinado por el efecto de la oferta y la demanda existente entre los comerciantes y consumidores de estas frutas.

La oferta de la manzana es alimentada por sectores empresariales que importan y comercializan este producto, y que por medio de supermercados las

hacen llegar a los consumidores en todo el país, aunque a la vez el importador tiene que compartir el mercado con productores nacionales.

El consumidor prefiere calidad en el producto, por tal razón la manzana debe provenir de países con tecnología más avanzada que la nuestra, por ejemplo las importaciones de manzana que se realizan de Estados Unidos y Chile. Por consiguiente el importador de la manzana, para obtener un lugar en el mercado, debe ofrecer buena calidad y mejor precio en este producto.

Por su parte la **demanda de la manzana** es un factor muy importante para la estabilidad de los importadores de esta fruta, y por ende para la economía nacional.

La manzana a nivel local es distribuida a los distintos supermercados, para que estos las vendan a los consumidores, asimismo las plantas de procesamientos tales como Kern's, Ana Belly, Dulcinea y Agroindustrias Lo-zano, las utilizan para elaborar jaleas, jugos y néctares. Las manzanas comercializadas por los supermercados son adquiridas a través de importaciones; sin embargo los mercados municipales establecidos y los mercados clandestinos, ofrecen en menor calidad estas frutas.

La publicidad del producto es uno de los factores que elevan la demanda de la manzana, ya que por medio de ella se inculca la idea al consumidor de la necesidad de incluir manzanas en una dieta equilibrada.

1.3.1 Época de consumo

La manzana es una fruta que tiene demanda todo el año, pero es notable su alto índice de consumo en los meses de noviembre y diciembre, esto debido a las fiestas de Navidad y de Año Nuevo que año tras año se celebran en todos los continentes.

Es importante que el importador tome en cuenta la época de consumo, ya que ésta influye en la decisión en cuanto a qué cantidad adquirir en determinado período, previendo de esta forma que existan sobrepedidos, evitando a la vez el perecimiento de la manzana en las bodegas. El consumo de la manzana va ligada a la oferta que de la misma se efectúe.

1.3.2 Normas de calidad de la manzana

a) En el ámbito nacional

Son las condiciones o requisitos exigidos en cuanto a la propiedad o conjunto de propiedades que debe poseer la manzana, o sea, es el grado de excelencia o superioridad que debe poseer la manzana para ser comercializada dentro de Guatemala.

El mercado interno sugiere que las manzanas contengan las siguientes especificaciones:

CUADRO 1
ASPECTOS DE MERCADO INTERNO
CARACTERÍSTICAS DE LA MANZANA
AÑO: 1,999-2,000

Denominación en el Mercado	Sección Transversal (centímetros)	Sección Longitudinal (centímetros)	Peso en gramo	Unidad por Libra
Grande	9-11	6-8	120-200	2-4
Mediana	6-9	5-6	80-120	4-6
Pequeña	<6	<5	<80	6-8

FUENTE: Banco de Guatemala. UPIE/Area de Información.

La información proporcionada por el Banco de Guatemala, sigue siendo la misma en el año 2,003, como se puede observar en el cuadro anterior la manzana se encuentra clasificada en grandes, medianas y pequeñas, aunque algunas clasificaciones son propias de cada empresa, por ejemplo algunas empresas distribuidoras las clasifican como Extrafancy y Premium.

Además, en Guatemala las normas para la clasificación de calidad de la manzana, considerados como un requisito mínimo, se describen así:

La manzana debe poseer una apariencia impecable, una textura firme, un aroma agradable y un alto valor nutritivo y saludable. No deben estar demasiado maduras; limpias, regularmente formadas; sin pudrición, oxidación interna, piel agrietada y sin el centro acuoso visible. No deben tener daño causado por la roñosidad, quemadura del sol, quemaduras por químicos, golpes de ramas, granizo, manchas secas, manchas moradas e insectos y enfermedades.

Las normas de calidad sirven de base para establecer el uso y valor que se debe dar a la manzana. El uso de la manzana se encuentra determinado por la industria y el comercio. En la industria se utiliza como materia prima para la elaboración de néctares, jaleas y jugos, o como insumo para la elaboración de otros productos por ejemplo medicinas con sabor a manzana. La comercialización de la manzana se da a través del mercado nacional e internacional y su fin, obtener beneficios económicos. El valor de la manzana se encuentra determinado por el precio que se le asigna a cada categoría o clase, de tal manera que las manzanas que poseen menos desperfectos son mucho más caras que las restantes.

Las normas de calidad de la manzana ayudan a que los productores se preocupen de que sus productos tengan una buena apariencia y pocos defectos visuales, para ellos, un buen producto debe poseer un alto rendimiento, resistencia a las enfermedades, fácil de cosechar y buena calidad de embarque. Para los

importadores o distribuidores comerciales ayuda a que obtengan productos de una apariencia impecable y una firmeza extraordinaria con el único propósito de que tengan una larga vida de almacenamiento, esto para evitar costos altos en su comercialización, y así obtener los mejores beneficios económicos. Y para los consumidores ayuda a que disfruten, frutas de buen sabor y alto valor nutritivo.

b) **En el ámbito internacional**

Los proveedores de manzana en todo el mundo ofrecen medidas estrictas de seguridad y de calidad en la comercialización de este producto, por consiguiente dentro de las recomendaciones para la normalización comercial y control de calidad de la manzana, se encuentran:

- **Extra**

Incluye fruta de calidad superior, forma, desarrollo y coloración típicos de la variedad y provistos de pedúnculo intacto. El calibre mínimo de su diámetro medido en su mayor dimensión ecuatorial es el siguiente: para variedades de fruta grande 6.5 Cms., y otras variedades 6 Cms.

- **Primera**

Incluye frutas de buena calidad, con las características típicas de la variedad. Se admiten ligeros defectos de formación, desarrollo y coloración; el pedúnculo puede estar ligeramente dañado. La pulpa debe estar sin ningún deterioro. Esta categoría debe representar la gran mayoría de la producción destinada a la exportación. El calibre mínimo de su diámetro, medido en su mayor dimensión ecuatorial es para las variedades de fruta grande de 6.0 Cms., y para otras variedades de 5.5 Cms.

- **Segunda**

Se incluyen las manzanas de calidad comercial que no pueden clasificarse en las categorías anteriores, pero que reúnen las características mínimas antes

citadas. Se admiten defectos de forma, desarrollo y coloración. El pedúnculo puede faltar si no hay defectos en el epicarpio (cáscara). La pulpa no debe tener ningún defecto esencial, pero pueden haber defectos en el epicarpio, siempre que los de forma alargada no excedan de 4.0 Cms. de longitud y los restantes defectos no tengan una superficie superior a 2.5 centímetros cuadrados. El calibre mínimo de su diámetro medio en su mayor dimensión ecuatorial es para variedades de fruta grande de 5.5 Cms., y para otras variedades de 5.0 Cms.

1.3.3 Manipulación de la manzana

Es muy frecuente encontrar empresarios que desconocen que el tener un inventario de manzana tiene un costo, y más aún, cuál es su valor. Hoy en día mantener un inventario de manzana reduce los márgenes de utilidad. En las actuales circunstancias, el precio de venta prácticamente lo fija el mercado, por lo que la utilidad que se obtiene es la diferencia entre precio de venta y costos.

En los inventarios de productos perecederos se corre el riesgo de que la mercadería no rote lo suficiente, esto produce que el importador tome medidas estrictas en cuanto a qué hacer con estos productos, sabiendo que en determinado tiempo perecerá.

El importador debe poseer suficientes conocimientos en técnicas a emplear en la comercialización de la manzana, por tal razón que manipular este producto conlleva un sinnúmero de aspectos que deben tomarse en cuenta y que van desde el momento en que se desea adquirir el producto hasta que son vendidos a los consumidores finales, entre los más beneficiosos están:

a) Analizar cada uno de los índices de consumo que presenta el mercado en el que se desea comercializar, verificando qué clases y qué precios se encuentran determinados por el mercado. Con estos índices se conoce a la competencia y se analiza de mejor forma el mercado de la oferta y la demanda.

- b) Efectuar cotizaciones con proveedores que ofrezcan calidad en el producto, ello obedeciendo al uso que se le pueda dar a la manzana, ya sea industrial o comercial, y cotejar los precios que cada uno propone.
- c) Se debe considerar cada uno de los requisitos establecidos en la legislación aduanera, así como los requisitos que por seguridad del país son exigidos, por ejemplo: obtener **permiso fitosanitario** proporcionado por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación; **contingente arancelario**, extendido por el Ministerio de Economía; utilizar y llenar de una forma eficaz los **formularios utilizados para su legalización**; emplear **partidas arancelarias** correctas.
- d) Con relación a la literal anterior, la mercadería también debe ser transportada de la aduana a las bodegas de acuerdo con sistemas de refrigeración adecuados, que mantengan el producto en óptimas condiciones; en caso de no contarse con este tipo de transporte, debe de contratarse los servicios de alguna otra empresa, a modo que se resguarde correctamente el producto.
- e) Estudiar el espacio geográfico para el almacenamiento del producto, el cual debe ser justo y necesario para el volumen del producto que se desea adquirir.
- f) Utilizar el método de valuación acorde a este producto perecedero, así como al personal altamente calificado para el control del mismo, y emplearse equipos modernos para asegurar una larga vida del producto, por ejemplo sistemas computarizados.
- g) Además del seguro contratado para el transporte de la manzana, debe contratarse algún tipo de seguro para el inventario que se tiene almacenado, con el fin de minimizar el riesgo de contraer pérdidas económicas, en el caso en que pueda producirse alguna pérdida por descomposición.

h) En el caso de producirse pérdidas por descomposición de la manzana, debe de cumplirse con lo establecido en las normas legales vigentes en el país (Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley del Impuesto Sobre la Renta), a efecto de evitar algún reparo o ajuste por parte de la Administración Tributaria, y considerar lo expuesto en los capítulos II, III y IV.

i) Analizar el nivel de rotación que se tiene del producto para evitar sobrepedidos, ya que esto produce un sobre gasto, o al contrario, para evitar bajos pedidos a comparación de una gran demanda que satisfacer; ya que no contar con inventarios en el momento en que se requiere también tiene un costo: en el caso de la manzana que es un producto comercial, se generará una pérdida de utilidad por una venta no concretada.

Además de los aspectos ya mencionados, existen otros que por naturaleza se tienen que adherir al proceso y deben ser estudiados para la conveniencia del comerciante.

Los productos perecederos como la manzana, poseen una característica muy particular: se desconoce la demanda hasta que los consumidores manifiestan su voluntad. Si bien es cierto que en todos los casos hay información histórica de lo consumido en el pasado, nunca se puede asegurar que aquel volverá a repetirse en el futuro; por tal razón, el empresario comercializador de la manzana, debe aplicar técnicas que garanticen beneficios económicos a la empresa, para ello debe contar con capacidad y sutileza en la manipulación de la manzana ya sea dentro del mercado nacional o internacional.

Con una excelente manipulación de la manzana se logra abarcar mercados más grandes, obtener mejores beneficios económicos a menores costos, y estar siempre al nivel que requiere la competencia dentro del mercado.

CAPÍTULO II

PROCEDIMIENTOS APLICABLES A LAS PÉRDIDAS POR DESCOMPOSICIÓN DE LA MANZANA Y SU REGISTRO CONTABLE

2.1 Inventario

2.1.1 Definición

Los inventarios son definidos por el Instituto Americano de Contadores Públicos de la siguiente manera: Conjunto de bienes tangibles de propiedad personal que: 1) Se tienen para venderse en el curso normal del negocio; 2) Están en proceso de producción para la venta o 3) Van a ser consumidos regularmente en la producción de artículos o servicios que se venden.

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), es un tanto más concreta en su Norma Internacional de Contabilidad No. 2 (NIC) que define los inventarios de la siguiente manera: “Son activos: a) Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; b) En proceso de producción de cara a tal venta; ó c) En la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.”¹

El Diccionario de la Real Academia Española es más puntual al definir al inventario como “asiento de los bienes y demás cosas pertenecientes a una persona o comunidad, hecho con orden y precisión.”² Existen varias definiciones de lo que es inventario, sin embargo las anteriores, destacan las características más importantes del mismo y se adaptan en mejor forma a los fines de este trabajo.

¹ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas Internacionales de Contabilidad 2,001. Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría. Guatemala, 2001. Página 136.

² Op. Cit. Página 1185.

2.1.2 Inventario del producto perecedero manzana

Este se refiere a los inventarios de manzana que en determinado momento dejarán de ser útiles para el objetivo que se tiene previsto con ellos, ya sea para la venta, como insumos o para ser consumidos, y que por causas de la naturaleza o por causas predeterminadas por el hombre, dejan de existir, y por tal razón deben de ser inspeccionados o vigilados cuidadosamente; tal es el caso de la manzana, debido a que sus componentes orgánicos se debilitan hasta llegar al grado de descomposición.

2.1.3 Nivel de rotación del inventario de la manzana

La rotación de inventarios de la manzana es una indicación de la velocidad del movimiento de las mismas en un negocio, un aumento del tamaño del inventario; por ejemplo, puede representar existencias adicionales que se requieren para un negocio en expansión, o una acumulación de mercancías debida a una disminución de ventas, en el último caso bajará la rotación de inventarios. Una disminución en la razón de rotación de inventarios puede ser, por consiguiente, una significativa señal de que se corre un riesgo. Por consiguiente la rotación del inventario del producto perecedero manzana, se basa en la necesidad de aumentar la velocidad del movimiento de dichos productos en determinado período, ya que debido a la extinción de la vida útil o el grado de consumo que se tenga del producto perecedero, así serán las veces de adquirir y mantener el volumen adecuado en el inventario. En una empresa, dedicada a la comercialización de la manzana, pueden ocurrir las dos situaciones, que el producto perezca o que sea vendido, de tal manera que la rotación del inventario se ajusta a las necesidades de la empresa, sin embargo la mayor rotación de la manzana se da a finales de año, debido a la gran demanda que existe en las fechas navideñas.

En las empresas de poco movimiento, establecer un control físico del inventario es muy fácil y se puede establecer por medio de fichas para cada artículo; en las empresas con gran variedad de artículos, como ejemplo un

supermercado, es preferible el uso de tecnología más moderna, como las cajas registradoras electrónicas o la computadora.

Entre los métodos existentes para el cálculo de la rotación del inventario de la manzana, se presentan los siguientes:

a) Método del precio de venta:

Se obtiene dividiendo las ventas netas de un período entre el inventario promedio a precio de venta en un período. Para establecer el inventario promedio, se suma el inventario inicial más el inventario final del período y se divide entre dos.

Este método se utiliza para los supermercados que llevan registros del valor de venta de sus mercancías.

b) Método del Precio de Costo:

El procedimiento es el mismo, sólo que se utiliza el costo, es decir la cantidad de dinero que pagan por los productos. Se calcula dividiendo el costo de las mercancías vendidas en un período entre el inventario promedio al costo en ese período.

c) Método de la Unidad:

Este método es más utilizado en aquellos negocios donde existen pocas unidades; en un supermercado donde existen muchas unidades pueden usarse, si existen controles adecuados como sistemas computarizados o similares.

Se obtiene dividiendo el número de unidades vendidas en un período entre el promedio de unidades en inventario en el mismo período.

La importancia de la rotación de los inventarios de productos perecederos, es que significa utilidades; mientras se hagan pedidos con mayor frecuencia, se vendan y se vuelva a hacer pedidos adicionales, más utilidad se obtendrá.

Cuando se mantienen rotaciones constantes indica que el negocio está manejándose bien, pero cuando disminuyen es motivo de preocupación.

La rotación se suele medir en términos anuales, pero también pueden medirse en forma mensual, semanal o diaria, según cuales sean las características de la referencia analizada, pero el ratio (rotación) de control por excelencia es el de las rotaciones anuales.

2.1.4 Seguros en inventarios de la manzana

El inventario de la manzana en una empresa que los comercializa, es causa suficiente para suscribir un contrato de seguro, tanto en su transportación como en su almacenamiento; el cual atribuye un aumento en la eficacia del negocio y minimiza el riesgo económico que pueda causar el perecimiento de los mismos.

Las empresas dedicadas a importar y comercializar la manzana, utilizan los seguros ya mencionados; aunque en nuestro medio son pocas las empresas aseguradoras que prestan el servicio de seguros para este tipo de inventarios, esto debido al riesgo que se tiene en el fenecimiento de los mismos y a la poca utilidad económica que pueda representar. Aunque no se sabe con precisión en que fecha perecen estos productos, la mayoría de empresas utilizan métodos y técnicas para controlar la vida útil de tales productos.

El Decreto número 2-70, del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio, establece en su artículo 951 que al transportar la mercadería, las aseguradoras responderán por el daño o pérdida que sobrevenga a las cosas aseguradas por vicio propio, su naturaleza percedera, mermas u otras causas;

siempre y cuando esté estipulado en el contrato. Además el artículo 981 del mismo cuerpo legal, establece que puede utilizarse un seguro agrícola para los productos ya cosechados como la manzana, en este caso la póliza debe contener la indicación del lugar en donde se encuentren almacenados dichos productos. El seguro en inventarios es considerado como un costo de almacenamiento.

2.2 Descomposición del inventario

2.2.1 Definición de descomposición

El Diccionario de la Real Academia Española define la palabra descomposición como: alteración, desorden, deterioro o pudrición.

2.2.2 Pérdida del inventario de la manzana

Es la cantidad de mercadería que se encuentra físicamente incorporada al inventario, pero que como fruta no es susceptible de comercialización, debido a que por causas de la naturaleza o por causas predeterminadas por el hombre, ha dejado de existir, o sea que ha expirado.

Los efectos que ocasionan dichas pérdidas son tan complicados, así, para una empresa que se dedica a la comercialización de la manzana, implica que aumente su pérdida tanto física, económica y hasta fiscalmente; física, porque su inventario se reduciría en unidades; económica, porque representa un desembolso de efectivo, o sea un costo de adquisición; y fiscal, porque al no cumplir con los requisitos que las leyes tributarias le requieren deberá pagar los impuestos correspondientes.

Con toda certeza puede afirmarse que los inventarios son los bienes tangibles más valiosos para la mayor parte de las empresas, pues los mismos constituyen la fuente principal de ingresos y el activo alrededor del cual se genera toda la actividad normal de la organización.

2.2.3 Regulación de los inventarios en la normativa vigente

En el marco legal de nuestro país, es notorio que las empresas que manejan inventarios, para este caso el de la manzana; se encuentren reguladas por las leyes tributarias específicas, esto con el único fin de que dichas empresas declaren y paguen correctamente los impuestos correspondientes. Por lo tanto, los inventarios de productos perecederos como la manzana, se encuentran regulados de la siguiente manera:

- a) En el Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, los artículos: 38 literal ñ), 48 y 49; y en su Reglamento, Acuerdo Gubernativo número 596-97, los artículos 16 y 22.
- b) En el Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, los artículos 3 numeral 7) y 4 numeral 6); y en su Reglamento Acuerdo Gubernativo número 311-97, el artículo 4.
- c) En el Decreto número 99-98, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, los artículos 6 literal a), 7 primer párrafo y 9.
- d) En el Decreto número 17-46 y 76-69, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Almacenes Generales de Depósito en el capítulo I, los artículos del 1 al 4.
- e) En el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el artículo 1. Este código establece las disposiciones básicas de la legislación aduanera común Centroamericano y de la unión aduanera a que se refiere el artículo 1 del tratado general de integración económica centroamericana.

Además existen regulaciones de carácter formal como la siguiente:

- f) En el Decreto número 2-70, del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio, los principales artículos son: 695, 696, 699, 794, 805 1er. párrafo, 812, 816 último párrafo, 817, 820 numeral 1, 823, 951, 958, 972 numeral 3º. y 981 3er. párrafo.

- g) En el Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C.), para el caso específico de la manzana, Sección II, Capítulo VIII, frutos y frutas comestibles, de acuerdo con la partida arancelaria 0808.10.00.

2.3 Procedimientos fiscales para cumplir con las obligaciones tributarias derivadas de las pérdidas por descomposición de la manzana

Para que el sujeto pasivo cumpla correctamente con las obligaciones tributarias, derivadas de las pérdidas por descomposición de la manzana, es necesario que conozca lo que para el efecto establecen cada una de las Leyes aplicables a este hecho; por consiguiente, a continuación se presenta un análisis de las normas tributarias aplicables a las pérdidas por descomposición de la manzana:

2.3.1 Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El artículo 3 numeral 7) del Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que: El impuesto es generado por: La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se debe comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deben registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.

De lo descrito en el párrafo anterior, se origina el siguiente análisis: se podrá notar que de los hechos mencionados, sólo los bienes perecederos tienen como único requisito, el estar registrado en la contabilidad fidedigna de la empresa o del contribuyente en forma cronológica; y para los demás hechos, además del requisito antes indicado, también deben cumplir con otro específico para cada situación: 1) Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe requerirse el servicio de un Abogado y Notario, ya que él es el único profesional en nuestro medio que puede dar FE PUBLICA de estos acontecimientos, que por medio de un Acta Notarial que él y el propietario o Representante Legal de la entidad, deben firmar y sellar; en el cual dejará constancia del detalle de la pérdida por descomposición de la manzana y de la fecha en la que sucedió el mismo. 2) Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se debe de interponer la denuncia en las oficinas de la Policía Nacional Civil (PNC) o en las oficinas del Ministerio Público ubicadas en el lugar donde ocurrió el hecho, de tal manera que dichas oficinas tengan la jurisdicción en el lugar del hecho. En dicha denuncia también es obligatorio hacer constar el detalle de la pérdida del inventario y la fecha en la que sucedió el mismo.

De igual forma el Acuerdo Gubernativo número 311-97, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no exige ningún otro requisito más para los productos perecederos, sino solamente su registro contable, debido a que en su artículo 4 exige un documento de soporte pero sólo en los siguientes casos:

1. En los casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial.
2. En los casos de delitos contra el patrimonio, adjuntar:
 - a) Certificación de las denuncias por robos o accidentes de cualquier naturaleza, presentadas ante la autoridad competente conforme a la ley penal aplicable.

- b) Informes fehacientes de las liquidaciones de seguros, cuando los bienes de que se trate estén asegurados.

Al final este artículo establece que en todos los casos, será condición indispensable que las cantidades y los valores que se deriven de los hechos, se encuentren registrados en la contabilidad y en las fechas en que se produjo el faltante, pérdida, robo u otra circunstancia prevista en la Ley, de los bienes de que se trate.

Por consiguiente, tanto la Ley como el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, establecen que para que no se genere el impuesto en las pérdidas de **bienes percederos** sólo debe cumplirse con registrar en la contabilidad y en la fecha en que se produjo, la pérdida; sin embargo para los demás hechos sí exige que sea respaldado por un documento fehaciente.

De lo expuesto en el párrafo anterior se deduce que en la legislación no existe un procedimiento completo y adecuado que exija a las empresas dedicadas a la comercialización de productos percederos, justificar las pérdidas por descomposición de la manzana. Esto da la pauta para que en nuestro medio el contribuyente o empresario tenga la opción de eludir el Impuesto al Valor Agregado.

2.3.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR)

El artículo 38 del Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta; establece que las personas jurídicas, patrimonios y entes que realicen actividades lucrativas, deben determinar su renta neta, deduciendo de su renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, por los conceptos siguientes: literal ñ), las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, **descomposición o destrucción de los bienes debidamente comprobadas**, y las producidas por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente; por la parte de cualquiera de tales

pérdidas no cubiertas por seguros o indemnizaciones, y siempre que no se hayan tomado como gasto deducible por medio de ajustes en los inventarios.

2.3.2.1 En los casos de descomposición o destrucción de bienes:

Se refiere a productos perecederos, en este caso la Ley del Impuesto Sobre la Renta, indica que por descomposición o destrucción de bienes, deben estar debidamente comprobados, y acepta la deducibilidad de estos costos o gastos, solamente por la parte que no se encuentre cubierta por algún seguro que la empresa haya contratado o por alguna indemnización que tenga acordada.

El Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Acuerdo Gubernativo número 596-97, en su artículo 16 numeral 2), amplía lo que la Ley establece para los productos perecederos, al referirse que en los casos de descomposición o destrucción de bienes, para ser aceptados como pérdidas deducibles deben ser **comprobados mediante la intervención de un auditor fiscal** de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), quien juntamente con el contribuyente o su Representante Legal suscribirán el acta respectiva, en la que se hará constar el detalle de los bienes afectados que se darán de baja en el inventario.

El contribuyente debe solicitar la intervención del Auditor Fiscal, y en la ausencia de éste dentro del término de 30 días hábiles después de la solicitud, la deducción será válida si el contribuyente recurre a un Abogado y Notario, ya que él es el único profesional en nuestro medio que puede dar FE PÚBLICA de estos acontecimientos, que por medio de un acta notarial que él y el propietario o Representante Legal de la entidad deben firmar y sellar; para dejar constancia del detalle de la pérdida por descomposición de la manzana y de la fecha en la que sucedió el mismo. Posteriormente al acta notarial el contribuyente debe mediante declaración jurada informar a la Administración Tributaria de lo ocurrido; en este

caso la Ley no establece el plazo para informar lo ocurrido, sin embargo por tratarse de productos perecederos, debe efectuarse inmediatamente.

Es sumamente importante la participación del Auditor Fiscal, debido a que los productos perecederos pueden ser manipulados a favor del empresario. De tal manera que la ausencia del Auditor Fiscal en la destrucción de bienes perecederos, se presta para que el empresario fácilmente efectúe operaciones con el fin de eludir los respectivos impuestos.

Por consiguiente la Administración Tributaria, debe llevar un control sumamente estricto de estos tipos de empresas y actuar ágilmente en las solicitudes presentadas para la verificación de la destrucción o descomposición de la manzana y sus documentos de soporte, con el fin de fiscalizar y recaudar de mejor manera los impuestos.

2.3.2.2 En los casos de extravío, rotura o daño de bienes:

Se debe comprobar mediante acta notarial la cual se suscribirá con la participación del contribuyente o su Representante Legal y la persona responsable del control y guarda de los bienes, en la fecha en que se descubra la pérdida.

En este caso por medio de un Abogado y Notario (ya que él es el único profesional en nuestro medio que puede dar FE PÚBLICA de estos acontecimientos), se suscriba el acta notarial que él y el propietario o Representante Legal de la entidad deben firmar y sellar; donde se deje constancia del detalle de la pérdida del inventario y de la fecha en la que sucedió el mismo. Los documentos anteriormente descritos deben de ser legalizados y deben adjuntarse a la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta.

2.3.2.3 En los casos de delitos contra el patrimonio:

Para que la pérdida del inventario pueda ser deducible para la determinación del Impuesto Sobre la Renta, debe ser comprobado mediante certificación de la denuncia presentada ante la Policía Nacional Civil (PNC) o el Ministerio Público ubicados en el lugar donde ocurrió el hecho y copia de las pruebas que respalden la pérdida. En dicha denuncia también es obligatorio hacer constar el detalle de la pérdida del inventario y de la fecha en la que sucedió el mismo.

Los documentos anteriormente descritos deben de ser legalizados y deben adjuntarse a la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta.

2.3.2.4 En las mermas por evaporación o deshidratación y otras causas naturales de los bienes:

Serán deducibles para la determinación del Impuesto Sobre la Renta, siempre que no excedan los márgenes técnicos aceptables, debiendo acompañar a la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, el dictamen respectivo, emitido por un experto profesional e independiente o por institución competente, en el cual hagan constar las mermas que se produzcan, para que la Administración Tributaria pueda verificar tal información en cualquier momento, o en su caso sólo por el período aún no prescrito.

Para todos los casos regulados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el contribuyente debe registrar en su contabilidad cada hecho, en la fecha en la que se produjo y no al final del ejercicio. Asimismo la Administración Tributaria debe correr el ajuste en caso de que existan reservas o provisiones por los conceptos ya indicados.

2.3.3 Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA)

En enero de 2004 fue declarada parcialmente inconstitucional por la Corte de Constitucionalidad (CC), sin embargo en su vigencia esta Ley no exigía ningún

requisito en cuanto al pago del impuesto derivado de las pérdidas por descomposición de la manzana, pero es imprescindible el efecto que causaban los impuestos al Valor Agregado y Sobre la Renta a este impuesto. De tal manera que el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias tomaba como bases imponibles para el cálculo del mismo, la cuarta parte del activo neto total o la cuarta parte de los ingresos brutos que declararon los contribuyentes en el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior.

Es importante mencionar que dentro del activo neto total, se encuentran incluidos los inventarios. Por consiguiente las pérdidas en el inventario producen un efecto en este impuesto que es positivo para el contribuyente, debido a lo siguiente: al disminuir los inventarios, disminuye el activo neto total, la base imponible para el cálculo del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias y efectivamente el impuesto; en caso contrario, el impuesto aumentaría. Aunque actualmente este impuesto no se encuentra vigente, la SAT aún puede efectuar ajustes al mismo por los períodos no prescritos, y solamente aquellos periodos en los cuales se encontraba vigente dicho impuesto.

2.3.4 Integración y análisis de los requisitos contenidos en las Leyes del Impuesto al Valor Agregado, Sobre la Renta y a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, en el caso de Productos Perecederos

La Ley del IVA exige para que no se genere impuesto en las pérdidas por descomposición de la manzana, como único requisito el siguiente: registrar la pérdida por descomposición de la manzana en la contabilidad, y en la fecha en que se produjo.

Por otro lado para los mismos productos perecederos, la Ley del Impuesto Sobre la Renta exige los siguientes requisitos: 1) Intervención de un auditor fiscal para que juntamente con el contribuyente o Representante Legal de la empresa suscriban un acta para dejar constancia del hecho, o en su defecto un acta notarial

informando por medio de declaración jurada a la Administración Tributaria, de lo ocurrido. 2) Registrar la pérdida por descomposición de la manzana en la contabilidad, y en la fecha en que se produjo.

De lo anterior se deduce, que nuestras leyes tributarias, no contemplan suficientes condiciones o requisitos que se puedan cumplir puntualmente, con relación a las **pérdidas por descomposición de la manzana**; ya que tanto la Ley del Impuesto al Valor Agregado como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se prestan para que las empresas dedicadas a importar y comercializar la manzana, eludan los impuestos. Para tal situación si el contribuyente no quisiera ser afectado en ninguno de los dos impuestos, debe guiarse por lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que en ésta, está contenido el requisito establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En caso de que el contribuyente sólo tenga registrado en su contabilidad la pérdida por descomposición de la manzana, tendrá entonces, derecho a no pagar el Impuesto al Valor Agregado, pero no podrá deducir el valor de la pérdida para la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

Cabe señalar que el artículo 4 en su último párrafo del Acuerdo Gubernativo número 311-97, Reglamento de la Ley del IVA establece que solamente para el caso de destrucción de bienes *NO PERECEDEROS*, debe emitirse la factura correspondiente y pagarse el impuesto de conformidad con la Ley; sin embargo no lo exige para las pérdidas por descomposición de la manzana. Además, la Ley del ISR acepta como deducible la pérdida, sólo por la parte del inventario que no se encuentra asegurado, de tal manera que el Auditor Fiscal debe revisar si el sujeto pasivo cuenta o no, con algún tipo de seguro, y si éstos están debidamente registrados; sin embargo en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, exige que se presente informes fehacientes de las liquidaciones de seguros sólo para el caso de delitos contra el patrimonio.

Con relación a la Ley del IEMA, como ya se expuso, este impuesto únicamente era influenciado de las operaciones efectuadas por el contribuyente en el cumplimiento o no, de las Leyes supracitadas. Para comprender de una mejor forma los requisitos en las leyes tributarias, debe observarse el siguiente cuadro:

CUADRO 2
REQUISITOS ESTABLECIDOS EN LAS LEYES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO E
IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SUS RESPECTIVOS REGLAMENTOS

DESCRIPCIÓN	SOLICITUD DE INTERVENCIÓN DEL C.P. A.	CONTABILIZADO	FACTURA	ACTA DEL AUDITOR FISCAL	ACTA NOTARIAL	LIQUIDACIÓN DE SEGUROS	DENUNCIA ANTE LA PNC O M.P.	DICTAMEN DE UN PROFESIONAL	ADJUNTAR COPIA A LA DECLARACION JURADA ANTE LA SAT
LEY DEL IVA									
1 Casos Fortuitos o de Fuerza Mayor		X			X				
2 Delitos contra el patrimonio		X					X		
3 Bienes perecederos		X							
REGLAMENTO DEL IVA									
1 Casos Fortuitos		X			X				
2 Delitos contra el patrimonio		X				X	X		
3 Bienes perecederos		X							
4 Bienes NO Perecederos		X	X						
LEY Y REGLAMENTO DEL ISR									
1 Bienes perecederos	X	X		X ó	X				X
2 Extravío, rotura o daño de bienes		X			X				X
3 Delitos contra el patrimonio		X					X		X
4 Evaporación o deshidratación y causas naturales		X						X	X

FUENTE:Elaboración propia, de conformidad con los Decretos números 26-92 y 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta y Ley del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente; y los Acuerdos Gubernativos números 596-97 y 311-97, Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente.

2.4 Contabilización de las pérdidas por descomposición de la manzana

Es el registro contable cronológico de las operaciones de una empresa, en un ciclo determinado, con el fin de dejar constancia escrita de cada hecho que implique una pérdida por descomposición de la manzana.

2.4.1 Formas de contabilizar las pérdidas por descomposición de la manzana

La mayoría de empresas que comercializan la manzana y otros productos perecederos, difieren en la forma de registrar las pérdidas por descomposición de dichos productos, sin embargo, tratan la manera de que el efecto en los estados financieros sea el más razonable. Es imprescindible mencionar que en las empresas que tienen un control estricto de los inventarios de productos perecederos, utilizan para este propósito sistemas computarizados, que facilitan efectuar de forma eficiente y rápida los registros contables.

Los registros contables de las pérdidas por descomposición de la manzana, son requisitos indispensables para no generar Impuesto al Valor Agregado y para que sea deducible en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto se sugiere que se efectúen las siguientes partidas utilizando para su mejor comprensión, el Método Analítico o Pormenorizado, a partir del momento en que se adquieren los productos:

A. Para registrar la compra al crédito de productos perecederos importados, se cargan las cuentas Compras, Gastos Sobre Compras e IVA por Cobrar, y se abonan las cuentas Caja y Proveedores. Cuando la mercadería es importada, normalmente la compra se realiza al contado, en este caso la cuenta Caja sustituye a Proveedores. La cuenta Gastos Sobre Compras se carga con el fin de reflejar los Derechos Arancelarios de Importación (DAI), en el siguiente ejemplo corresponde el 12% por importación de la manzana. Tanto los Derechos Arancelarios de Importación como el Impuesto al Valor Agregado, en las importaciones, se pagan en efectivo.

31-enero-2,003	
<i>Compras</i>	Q. 100,000.00
<i>Gastos Sobre Compras</i>	Q. 12,000.00
<i>IVA por Cobrar</i>	Q. 13,440.00
<i>A: Caja</i>	Q. 25,440.00
<i>Proveedores (Cuentas por Pagar)</i>	Q. 100,000.00
	Q. 125,440.00
	Q. 125,440.00

B. Para registrar el pago de la compra al crédito de productos perecederos, se carga la cuenta Proveedores ó Cuentas por pagar y se abona la Caja.

30-abril-2,003	
<i>Proveedores (Cuentas por Pagar)</i>	Q. 100,000.00
<i>A: Caja</i>	Q. 100,000.00
	Q. 100,000.00
	Q. 100,000.00

C. Para registrar la pérdida por descomposición de la manzana cuando **SÍ** se cumplen con los requisitos establecidos en las Leyes específicas, se hace mención de dos criterios, sin embargo se sugiere al lector que para optar por el más adecuado debe analizar cada una de las partidas que a continuación se presentan, y considerar el efecto que cada una de ellas presenta en los Estados Financieros.

C.1 En el primero de los criterios se carga la cuenta Costo de Ventas, y se abona la cuenta Inventarios II. Este registro debe efectuarse en la fecha en que ocurrió la pérdida (en el ejemplo, el 05 de febrero de 2,003). En este caso la pérdida por descomposición de la manzana, no genera Impuesto al Valor Agregado y sí es aceptado como deducible para determinar el Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo con esta partida, la pérdida por descomposición de la manzana se refleja como un costo de venta; aunque realmente no fue consecuencia de una venta sino

del fenecimiento de los productos, por lo tanto contradice lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad número 2, y con el artículo 38 literal ñ) del Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, al indicar que las pérdidas en el inventario deben reconocerse y deducirse como un gasto (ver la literal a) del punto 3.1.1.1 del capítulo III).

	05-febrero-2,003	
<i>Costo de Ventas</i>	Q. 15,000.00	
<i>A: Inventario II</i>		Q. 15,000.00
	Q. 15,000.00	Q. 15,000.00
	Q. 15,000.00	Q. 15,000.00

C.2 En el segundo criterio se carga la cuenta Pérdida por Descomposición, y se abona la cuenta Inventarios II. Este registro debe efectuarse en la fecha en que ocurrió la pérdida (en el ejemplo, el 05 de febrero de 2,003). En este caso la pérdida por descomposición de la manzana, no genera Impuesto al Valor Agregado y sí es aceptado como deducible para determinar el Impuesto Sobre la Renta. Con esta partida se registra la pérdida como un gasto de administración, por lo tanto coincide con lo estipulado en la Norma Internacional de Contabilidad número 2, y con el artículo 38 literal ñ) del Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, al indicar que las pérdidas por descomposición deben reconocerse y deducirse como un gasto. Sin embargo es menester mencionar que para que no se duplique la deducibilidad de la pérdida, o sea para que quede reflejado solamente el costo de la mercadería que realmente fue vendida, debe deducirse a la mercadería disponible, la variación del inventario por el valor de la pérdida (ver la literal a) del punto 3.1.1.1 del capítulo III).

05-febrero-2,003

<i>Pérdida por Descomposición</i>	Q. 15,000.00	
<i>A: Inventario II</i>		Q. 15,000.00
	Q. 15,000.00	Q. 15,000.00

Cabe mencionar que el valor del Inventario II, se obtiene al practicarse inventarios físicos tanto al inicio como al final del período de imposición (de un año), y es donde se comprueba, que realmente existe una pérdida en el inventario.

D. Para registrar la pérdida por descomposición de la manzana cuando **NO** se cumple con los requisitos establecidos en las Leyes específicas; el sujeto pasivo debe pagar el Impuesto al Valor Agregado, tomando como base imponible el valor total de la pérdida de acuerdo con el costo de adquisición de los bienes pericados. Además este pago debe enterarse en los bancos o entidades autorizados para el efecto, utilizando el formulario que el Sujeto Activo (Administración Tributaria) designe. El formulario es prueba de soporte, ya que establece que el impuesto fue pagado; y por lo tanto **NO** es necesaria la emisión de la factura.

En el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al no cumplirse con los requisitos establecidos, **NO** se acepta como deducible el valor de la pérdida por descomposición de la manzana.

El registro de la pérdida por descomposición de la manzana se elabora dependiendo del criterio optado, expuestos en las partidas C.1 ó C.2; sin embargo en el momento en que se elabore el Estado de Pérdidas y Ganancias, el valor de la pérdida debe adicionarse a la Utilidad antes de determinar el Impuesto Sobre la Renta como un Gasto No deducible (ver la literal b) del punto 3.1.1.1 del capítulo III).

E. La fecha en la que se debe pagar el impuesto, es en el momento en que se descubra la pérdida (en el ejemplo, 05 de febrero de 2,003), como lo indica el artículo 4, numeral 6 del Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Por consiguiente la partida se presenta de la siguiente manera: Se carga la cuenta IVA Gasto y se abona Caja. Es menester mencionar que la literal II) del artículo 38 del Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que el Impuesto al Valor Agregado es deducible cuando constituye costo, en este caso no es un costo debido a que el impuesto surgió de un incumplimiento de una obligación de hacer por parte del sujeto pasivo, y no de una adquisición de mercadería; por lo tanto debe reflejarse en el Estado de Pérdidas y Ganancias como Otros Gastos; y luego debe adicionarse a la utilidad antes de calcular el Impuesto Sobre la Renta, como un Gasto No Deducible. Por consiguiente, la partida a correr es la siguiente:

	05-febrero-2,003		
IVA No Deducible		Q. 1,800.00	
A: IVA por Pagar			Q. 1,800.00
		Q. 1,800.00	Q. 1,800.00
		Q. 1,800.00	Q. 1,800.00

Por otro lado, para los **productos no perecederos**, el Acuerdo Gubernativo número 311-97, Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **SÍ** obliga a que el sujeto pasivo emita una factura por el valor de la pérdida, cuando **NO** se cumpla con los requisitos expuestos en el capítulo II; para el efecto establece que la base imponible no debe ser inferior al precio de adquisición, además establece que el pago de impuesto debe efectuarse de conformidad con la Ley.

F. Para registrar la venta al contado de la manzana, se carga Caja (si es al crédito se carga Clientes), y se abonan Ventas e IVA por Pagar.

31-mayo-2,003	
<i>Caja</i>	Q. 33,600.00
<i>A: Ventas</i>	Q. 30,000.00
<i>IVA por Pagar</i>	Q. 3,600.00
	Q. 33,600.00
	Q. 33,600.00

G. Para registrar devoluciones sobre ventas de productos perecederos, se cargan las cuentas Devoluciones Sobre Ventas e IVA por Pagar, y se abona Caja.

31-mayo-2,003	
<i>Devoluciones Sobre Ventas</i>	Q. 10,000.00
<i>IVA por Pagar</i>	Q. 1,200.00
<i>A: Caja</i>	Q. 11,200.00
	Q 11,200.00
	Q. 11,200.00

2.4.2 Fechas de registros contables de las pérdidas por descomposición de la manzana

La fecha para registrar la pérdida por descomposición de la manzana, debe de ser aquella en la que ocurrió tal hecho, esto de acuerdo con lo establecido en las Leyes de los Impuestos al Valor Agregado y Sobre la Renta. También para las demás operaciones tales como: compra de mercadería, devoluciones de mercadería, descuentos sobre compras, pago a proveedores, ventas de mercadería y otras que se relacionen con el inventario, el registro debe realizarse de acuerdo con las fechas y con el período impositivo en que se realizan tales operaciones.

Al finalizar el período fiscal (un año), deben efectuarse las liquidaciones de todas las cuentas, corriendo las partidas que se consideren necesarias, con el objeto de presentar en forma razonable los saldos finales de cada una de ellas.

CAPÍTULO III

INCIDENCIAS FISCALES DERIVADAS DE LAS PÉRDIDAS POR DESCOMPOSICIÓN DE LA MANZANA Y SUS MEDIDAS PREVENTIVAS

3.1 Fiscales

Dentro de las incidencias fiscales que afectan a las empresas que importan y comercializan la manzana, se encuentran sanciones por incumplimiento de las leyes específicas, que comprenden desde el momento en que el producto perecedero es importado y almacenado, hasta ser vendido. Las sanciones impuestas a los importadores por la Administración Tributaria, son de carácter sustancial y formal, ya que se derivan del incumplimiento de las obligaciones de hacer, no hacer y de dar; como se detallan a continuación, así también las medidas preventivas para contrarrestarlas:

3.1.1 Pago de impuestos derivado de los efectos en los Estados Financieros Básicos por pérdidas en la descomposición de la manzana

Los efectos fiscales que ocasionan las pérdidas por descomposición de la manzana en los Estados Financieros Básicos, son de gran importancia tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente, ya que reflejan en una forma más comprensible y razonable cada una de las cuentas relacionadas con las pérdidas, por lo que a continuación se dan a conocer:

3.1.1.1 Estado de Pérdidas y Ganancias (o Estado de Resultados)

Para conocer los efectos fiscales que se derivan de las pérdidas por descomposición de la manzana, deben ser analizados desde el punto de vista si se cumple o no con los requisitos establecidos en las Leyes del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta.

a) Cuando sí se cumplen los requisitos exigidos por la Ley

En este caso el de productos perecederos, no genera Impuesto al Valor Agregado y sí es aceptado como deducible para determinar el Impuesto Sobre la Renta, por lo que se expone el siguiente modelo del Estado de Pérdidas y Ganancias (suponiendo que existe un inventario inicial de Q.25,000.00, una compra de Q.100,000.00, un inventario final de Q.95,000.00, Gasto Sobre Compras de Q.12,000.00 correspondiente a Derechos Arancelarios de Importación pagados, por un valor de Q.15,000.00 y una venta de Q.90,000.00), aplicando para ello lo expuesto en la partidas números C.1 y C.2 del punto 2.4.1 del capítulo II.

CUADRO 3
ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
EMPRESA XXX, S. A.
DEL 01 DE JULIO DE 2,002 AL 30 DE JUNIO DE 2,003
(VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)

		*1		*2		*3
INGRESOS		90,000.00		90,000.00		90,000.00
<u>COSTO DE VENTAS</u>						
INVENTARIO INICIAL	25,000.00		25,000.00		25,000.00	
(+) COMPRAS	100,000.00		100,000.00		100,000.00	
(+) GASTOS SOBRE COMPRAS	12,000.00		12,000.00		12,000.00	
(-) VARIACIÓN DEL INVENTARIO	0.00		0.00		15,000.00	
DISPONIBILIDAD	137,000.00		137,000.00		122,000.00	
(-) INVENTARIO FINAL	95,000.00		80,000.00		80,000.00	
COSTO DE VENTAS		42,000.00		57,000.00		42,000.00
GANANCIA BRUTA EN VENTAS		48,000.00		33,000.00		48,000.00
(-) <u>GASTOS DE OPERACIÓN</u>						
<u>GASTOS VENTAS</u>		0.00		0.00		0.00
<u>GASTOS ADMINISTRACIÓN</u>		0.00		0.00		0.00
PÉRDIDA POR DESCOMPOSICIÓN		0.00		0.00		15,000.00
GANANCIA DE OPERACIÓN		48,000.00		33,000.00		33,000.00
<u>OTROS GASTOS Y PRODUCT.</u>		0.00		0.00		0.00
GANANC. ANTES DE IMPTOS.		48,000.00		33,000.00		33,000.00
IMPUESTO SOBRE LA RENTA (31%)		14,880.00	(31%)	10,230.00	(31%)	10,230.00
GANANCIA NETA DEL EJERCICIO		33,120.00		22,770.00		22,770.00
		=====		=====		=====

Medidas preventivas

- a) El importador debe de tomar muy en cuenta el efecto fiscal cuando sí se cumplen con los requisitos y para ello debe analizar cada uno de los tres Estados de Pérdidas y Ganancias incluidos en el cuadro anterior:

- *1. Se efectúan las operaciones del sujeto pasivo sin ninguna pérdida por descomposición de la manzana, por consiguiente el Impuesto Sobre la Renta a Pagar es mayor que cuando aquella pérdida sí existe.

- *2. De acuerdo con la partida número C.1, existe una pérdida y sí se acepta su deducibilidad, por consiguiente disminuye el Inventario y se incrementa el Costo de Ventas. En este caso la pérdida es considerada solamente como un costo de venta.

- *3. De acuerdo con la partida número C.2, existe una pérdida por descomposición de la manzana, que es considerada como un gasto y por lo tanto es deducible, sin embargo para reflejar solamente el Costo de la mercadería vendida, debe restarse el valor de la pérdida a la disponibilidad de la mercadería, como una variación en el inventario; esto con el único fin de que no se duplique la deducibilidad de la misma, o sea que éste no sea considerada como un costo y a la vez como un gasto; sino solamente como un gasto.

El *efecto fiscal* que causan las partidas C.1 y C.2 en el Estado de Pérdidas y Ganancias, cuando sí se cumplen los requisitos establecidos, es el mismo (en el ejemplo, los dos Estados muestran un Impuesto Sobre la Renta a Pagar de Q.10,230.00), pero la diferencia estriba en que la primera lo registra como un costo de ventas, mientras la segunda como un gasto. Además es importante mencionar que la deducibilidad de la pérdida , sólo debe efectuarse una vez.

En conclusión cuando *sí se cumplen con los requisitos legales* en las pérdidas por descomposición de la manzana, **el efecto fiscal** para el contribuyente (sujeto pasivo), es que el Impuesto Sobre la Renta a pagar disminuye en comparación con el Estado de Pérdidas y Ganancias donde la pérdida no es deducible para la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

b) Cuando no se cumplen los requisitos exigidos por la Ley

La pérdida por descomposición de la manzana genera un Impuesto al Valor Agregado a pagar, además no es aceptada como deducible para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta.

Independientemente del criterio adoptado, ya sea que el sea considerado como un costo de venta o como un gasto; en el momento en que se elabore el Estado de Pérdidas y Ganancias el valor de dicho pérdida, debe adicionarse a la Utilidad antes de determinar el Impuesto Sobre la Renta, como un Gasto No deducible. De lo expuesto se presenta el siguiente modelo del Estado de Pérdidas y Ganancias, considerando los mismos datos que se incluyeron en los modelos anteriores y basados en las mismas partidas.

CUADRO 4
ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
EMPRESA XXX, S. A.
DEL 01 DE JULIO DE 2,002 AL 30 DE JUNIO DE 2,003
(VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)

		*1		*2		*3
INGRESOS		90,000.00		90,000.00		90,000.00
<u>COSTO DE VENTAS</u>						
INVENTARIO INICIAL	25,000.00		25,000.00		25,000.00	
(+) COMPRAS	100,000.00		100,000.00		100,000.00	
(+) GASTOS SOBRE COMPRAS	12,000.00		12,000.00		12,000.00	
(-) VARIACIÓN DEL INVENTARIO	0.00		0.00		15,000.00	
DISPONIBILIDAD	137,000.00		137,000.00		122,000.00	
(-) INVENTARIO FINAL	95,000.00		80,000.00		80,000.00	
COSTO DE VENTAS		42,000.00		57,000.00		42,000.00
GANANCIA BRUTA EN VENTAS		48,000.00		33,000.00		48,000.00
(-) <u>GASTOS DE OPERACIÓN</u>						
<u>GASTOS VENTAS</u>		0.00		0.00		0.00
<u>GASTOS ADMINISTRACIÓN</u>		0.00		0.00		0.00
PERDIDA POR DESCOMPOSICIÓN		0.00		0.00		15,000.00
GANANCIA DE OPERACIÓN		48,000.00		33,000.00		33,000.00
(-) <u>OTROS GASTOS</u>						
IVA NO DEDUCIBLE		0.00		1,800.00		1,800.00
(+) <u>GASTOS NO DEDUCIBLES</u>						
PÉRDIDA POR DESCOMPOSICIÓN		0.00		15,000.00		15,000.00
IVA NO DEDUCIBLE		0.00		1,800.00		1,800.00
GANANC. ANTES DE IMPTOS.		48,000.00		48,000.00		48,000.00
IMPUESTO SOBRE LA RENTA (31%)		14,880.00	(31%)	14,880.00	(31%)	14,880.00
GANANCIA NETA DEL EJERCICIO		33,120.00		33,120.00		33,120.00
		=====		=====		=====

Medidas preventivas

- a) El importador debe de tomar muy en cuenta el efecto fiscal cuando no se cumplen con los requisitos y para ello debe analizar cada uno de los tres Estados de Pérdidas y Ganancias incluidos en el cuadro anterior:

- *1. Se efectúan las operaciones del sujeto pasivo sin ninguna pérdida.

- *2. De acuerdo con la partida número C.1, existe una pérdida por descomposición de la manzana, por consiguiente disminuye el Inventario y se incrementa el Costo de Ventas. En este caso la pérdida es considerada solamente como un costo de venta, pero no es aceptada como deducible para determinar el Impuesto Sobre la Renta, por consiguiente debe adicionarse como un Gasto No deducible. Además el Impuesto al Valor Agregado se deduce como Otros Gastos, pero a la vez se adiciona como un Gasto No Deducible, esto debido al origen del mismo, ya que surgió del incumplimiento de una obligación de hacer como se explica en la partida E del punto 2.4.1 del capítulo II.

- *3. De acuerdo con la partida número C.2, existe una pérdida por descomposición de la manzana que es considerada como un gasto, pero no es aceptada como deducible para determinar el Impuesto Sobre la Renta, por consiguiente debe adicionarse como un Gasto No deducible. Además el Impuesto al Valor Agregado se deduce como Otros Gastos, pero a la vez se adiciona como un Gasto No Deducible.

El *efecto fiscal* que causan las partidas C.1 y C.2 en el Estado de Pérdidas y Ganancias, cuando no se cumplen los requisitos establecidos, es el mismo, ya que en los dos casos el valor del no es aceptado como deducible para determinar el Impuesto Sobre la Renta (en el ejemplo, los dos muestran un Impuesto Sobre la

Renta a Pagar de Q.14,880.00, que es el mismo en comparación con el Estado de Pérdidas y Ganancias donde no existe ninguna pérdida).

En conclusión *cuando no se cumplen los requisitos legales* en las pérdidas por descomposición de la manzana, **el efecto fiscal** para el contribuyente (sujeto pasivo), es que el Impuesto Sobre la Renta a pagar aumenta en comparación con el Estado de Pérdidas y Ganancias donde la pérdida sí es deducible para la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

3.1.1.2 Balance General

La pérdida por descomposición de la manzana se refleja en el Balance General como la disminución que ha tenido el inventario de mercadería hasta cierta fecha, o sea que entre más sea el valor de la pérdida, menor será el valor del inventario y por ende menor el valor del Activo Neto. **El efecto fiscal** en este hecho, resulta de una disminución que pueda tener el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias si la base para su cálculo es el total del Activo Neto que se refleja en el Balance General.

Por lo tanto, el efecto que tienen las pérdidas por descomposición de la manzana en el Estado de Resultados, también se refleja en el Balance General, ya que el valor de los inventarios es necesario para estos dos Estados Financieros Básicos.

Medida preventiva

- a) Verificar que los saldos del inventario de la manzana consignados en el Balance General, coincidan con los saldos existentes en los almacenes y con los existentes en los documentos de soporte (libros de compras, libros contables y auxiliares como el kardex y hojas de toma de inventarios físicos); corroborando también que las pérdidas por descomposición de la manzana hayan sido rebajados oportunamente y con los valores adecuados.

3.1.1.3 Estado de Flujo de Efectivo

Debido a que este estado tiene como propósito principal proporcionar información relevante sobre los ingresos y egresos de efectivo de una entidad, el análisis del efecto de la pérdida, debe efectuarse partiendo de que si se recibió o no el efectivo; por lo tanto este estado solamente se limita a reflejar un efecto financiero como se verá en el siguiente capítulo.

Este Estado no refleja ningún **efecto fiscal**, debido a que el aumento o disminución del efectivo se refleja como un efecto en la cuenta *Caja* dentro del Balance General, ya que éste servía de base para el cálculo del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias.

Medida preventiva

- a) Verificar que los movimientos de la cuenta Caja durante el período fiscal, se hayan efectuado correctamente y que los saldos coincidan con los declarados en el Balance General.

3.1.1.4 Notas a los Estados Financieros

Debido a que en las Notas a los Estados Financieros deben revelarse los riesgos asumidos que no sean los usuales, o hechos anteriores o posteriores a la fecha del Balance General que tengan una influencia negativa para la entidad; es necesario que se revelen los riesgos que representan las pérdidas por descomposición de la manzana, a una empresa que las comercializa. Entre los riesgos fiscales se pueden mencionar: pago del Débito Fiscal e Impuesto Sobre la Renta, al no cumplir con los requisitos establecidos.

Medida preventiva

- a) Verificar que todos los hechos que puedan constituir ajustes o reparaciones por parte de la Administración Tributaria, estén siendo revelados

oportunamente, con el fin de cumplir a cabalidad con la legislación vigente, y que las alternativas propuestas se estén efectuando.

3.1.2 Generación de Débito Fiscal al no cumplir con los requisitos legales exigidos en la destrucción o descomposición de la manzana

En el momento de descubrirse la pérdida por descomposición de la manzana, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, exigen únicamente que estos hechos sean registrados en la contabilidad fidedigna en forma cronológica, o sea en la fecha en la que ocurrió; pero cuando se incumple con este requisito, el importador debe pagar el Impuesto al Valor Agregado, como si se tratara de una venta, tomando como base imponible el valor total de la pérdida de acuerdo con el costo de adquisición de los bienes pericidos.

Medidas preventivas

- a) El importador debe contar con un Manual de Procedimientos Contables, y dentro de éste, consignar que toda pérdida por descomposición de manzana debe ser registrada en la fecha en que sucedió, así como el costo, la cantidad, y todo el detalle del producto.

- b) La pérdida debe estar debidamente soportada con la documentación interna correspondiente: con el Kardex o formas como: baja de inventarios o salida de inventarios, dichos documentos deben estar firmados por la persona encargada de su custodia y con el visto bueno del jefe inmediato.

- c) El importador debe apoyarse en sistemas computarizados de contabilidad, los que deberán contener la opción de registrar las pérdidas por descomposición de la manzana en la fecha en que ocurrieron, y en consecuencia que el inventario automáticamente coincida con los saldos existentes, esto evita a que en el momento de ser fiscalizado se determine ajustes al Impuesto al Valor Agregado.

- d) Derivado de la literal anterior, el encargado de custodiar el inventario de la manzana, debe inmediatamente dar aviso a su superior, y éste al departamento de contabilidad, para que el registro de la pérdida se efectúe en el mismo día; además este departamento debe cerciorarse de su correcto soporte y veracidad, esto para evitar descuadres en los saldos en el rubro de inventarios.

- e) Es importante mencionar que como consecuencia del incumplimiento del requisito ya indicado, el empresario debe pagar el Impuesto al Valor Agregado en forma inmediata, además es afectado en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, ya que el valor del IVA pagado no se acepta como gasto deducible, debido a que se deriva del incumplimiento de una obligación de hacer, como se explica en la partida E del punto 2.4.1 del capítulo II, del presente trabajo.

3.1.3 Generación de Impuesto Sobre la Renta al no cumplir con los requisitos legales exigidos en la destrucción o descomposición de la manzana

La Ley del Impuesto Sobre la Renta exige algunos requisitos para que el valor de la pérdida por descomposición de la manzana sea aceptada como deducible en el cálculo del Impuesto Sobre la renta, el incumplimiento de dichos requisitos conlleva a determinar un Impuesto Sobre la Renta mucho más alto en el período fiscal; por lo tanto deben observarse las siguientes medidas preventivas.

Medidas preventivas

- a) Cuando el empresario importador se percate que la manzana haya perecido o decida destruir el inventario debido a su fenecimiento, inmediatamente debe dar aviso a la Administración Tributaria, para que ésta designe a los Auditores Fiscales que darán el visto bueno de tal hecho, por medio de un Acta que suscribirán juntamente con el empresario importador o

su Representante legal, además como procedimiento alternativo, se hace necesaria la participación del encargado de custodiar los inventarios.

- b) De no ser posible la intervención del Auditor Fiscal dentro de los 30 días hábiles que permite la ley para dar el aviso, el empresario importador debe acudir a un Abogado y Notario, para que suscriba el Acta Notarial, en la que deje constancia de tal hecho; sin embargo el empresario debe salvaguardarse, verificando que el valor de las pérdidas por descomposición de la manzana coincidan con los saldos del inventario y con los valores consignados en la documentación de soporte (facturas de compras, kardex o formas como bajas o salidas de inventario).
- c) En los dos casos el importador debe adjuntar la documentación de soporte de la pérdida a la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta, y registrar dicha pérdida en la fecha en que ocurrió.
- d) Al no cumplir con ciertos requisitos, se debe asentar la partida para dar de baja los inventarios, pero el valor de la pérdida debe adicionarse a la utilidad antes de determinar el Impuesto Sobre la Renta como un Gasto No Deducible. Esto conlleva a que la base imponible para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, sea mayor a aquella a la cual se le hubiera deducido el valor de las pérdidas, y con esto un aumento en el pago del Impuesto Sobre la Renta (ver cuadro 4 del capítulo III, del presente trabajo).

3.1.4 Sanciones en materia aduanera por no cumplir con requisitos legales exigidos en las importaciones de la manzana

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su Reglamento (RECAUCA), establecen los lineamientos a cumplir para importar todas las mercaderías, y únicamente en el área centroamericana; y el Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, establece los

lineamientos a considerar en la determinación del valor de la transacción de la mercancía a importar, de todos aquellos países miembros de la Organización Mundial del Comercio (O.M.C.), por medio de una Declaración Aduanera que el importador debe presentar ante la Aduana. El GATT, entró en vigencia en Guatemala en noviembre de 2001; y su aplicación en las Aduanas es de carácter obligatorio. En la actualidad las aduanas, por políticas internas y del mercado, aplican los dos Acuerdos, siempre y cuando el primero no se oponga a lo que preceptúa el Acuerdo de Valoración de la O.M.C.

El artículo 148 del CAUCA, establece una lista de infracciones aduaneras; sin embargo solamente se detallan aquellas en las que podrían incurrir las empresas que se dedican a la importación de la manzana:

- a) Presentar manifiestos, declaraciones y documentos exigidos, en forma tardía;
- b) Presentar los documentos indicados en la literal anterior con anotaciones erróneas, omisiones, o con falta de ejemplares u otras condiciones exigidas;
- c) Oponerse a que se verifique el cotejo o examen de las mercancías con motivo de cualquier operación de la Aduana, en los casos en que se requiera dicha autorización;

Dichas infracciones son sancionadas por el artículo 149 del mismo cuerpo legal, al referirse que las infracciones aduaneras comprendidas en el artículo supracitado se penarán con una multa en moneda nacional expresada en una unidad monetaria equivalente al dólar de los Estados Unidos de América no menor a cinco ni mayor a cien dólares.

..

Además de las infracciones ya citadas, existen otras específicas:

- a) Por falta de legalización de documentos de embarque, establecido en la sección 5.03 del RECAUCA, se cobra una multa de 5 dólares;
- b) Por la omisión de uno o más de los datos requeridos en la factura comercial, establecido en la sección 5.02, literal “c”, inciso g) del RECAUCA, se cobra una multa de 5 dólares;
- c) Por no presentar documentos originales, establecido en el artículo 86 del CAUCA, se cobra una multa de 25 dólares;
- d) Por ser el gravamen mayor al declarado, establecido en la sección 5.14, numeral 6, inciso b), se cobra una multa no menor de 5 ni mayor de 100 pesos centroamericanos.

Medidas preventivas

Para que el importador no sea sancionado con las multas antes mencionadas, debe cumplir a cabalidad con los requisitos que la normativa vigente exige, no sólo con los requisitos antes vistos sino también con los siguientes:

- a) Tramitar un contingente arancelario (Es una cuota que fija la Dirección del Ministerio de Economía en la que se establece la cantidad de la mercancía que puede importarse al país, dentro de un determinado período, con un trato preferencial en la aplicación de los Derechos Arancelarios de Importación), el cual es extendido por la Unidad de Contingentes Arancelarios del Ministerio de Economía.
- b) Tramitar el permiso Fitosanitario, el cual es extendido por la Unidad de Normas y Regulaciones del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación.

- c) Adjuntar la Factura, el Conocimiento de Embarque (B/L), certificado de origen y permiso fitosanitario del país de origen.
- d) Presentar el Formulario Aduanero Centroamericano si se trata de una importación proveniente de los países que conforman el área centroamericana.
- e) Presentar Póliza de Importación, si se trata de una importación proveniente de un país que no pertenezca al área centroamericana.
- f) Pagar los Derechos Arancelarios de Importación (DAI) aplicados sobre el valor CIF (Costo, seguro y flete) del producto a importar, de acuerdo con la partida arancelaria determinada.
- g) Pagar el Impuesto al Valor Agregado aplicado sobre el valor que resulta de sumar el CIF más los DAI del producto a importar.
- h) Muy sencillo, pero de mucha utilidad, es que el empresario importador antes de proceder a tal hecho, debe ratificar cada uno de los datos que consignó en cada documento, ya que este procedimiento coadyuva a evitar demoras en el proceso.

Además de los requisitos anteriores, la naviera debe presentar el manifiesto de carga del barco y a partir del 1 de julio de 2003, el importador debe estar registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). En este registro el importador anotará los capítulos de productos a importar y los agentes aduaneros a utilizar.

Cabe señalar que las operaciones aduaneras son efectuadas por Agentes Aduaneros, sin embargo el responsable de las infracciones cometidas en estas operaciones es la empresa que se dedica a importar la manzana.

Por consiguiente el importador debe asesorarse de forma correcta y oportuna, contratando los servicios de un profesional, conocedor de la materia e investigar directamente cada una de las situaciones que se le presente, acudiendo a las oficinas de la Secretaria de Integración Económica Centroamericana (SIECA), que es la encargada de llevar el control de todos los acuerdos y de las operaciones realizadas entre los países centroamericanos; asimismo asesorarse del GATT, el cual ya es aplicable en nuestro país, o en última instancia acercarse a las oficinas de las Aduanas donde desea efectuar la importación, para consultar y solucionar cada uno de los inconvenientes que se le presenten.

3.1.5 Aranceles inapropiados por determinación incorrecta de la partida arancelaria en las importaciones de la manzana

En Guatemala las empresas importadoras de productos perecederos, han pagado Derechos Arancelarios de Importación más de lo que normalmente deben pagarse, esto debido a que se ignoran los procedimientos que se deben cumplir, asimismo no se tiene conocimiento de los acuerdos existentes entre los países signatarios, ni de las tasas arancelarias aplicadas a estos productos. Lo anterior se complementa cuando en las Aduanas existe un aglomerado movimiento de importaciones y escaso personal, como para cumplir eficientemente con supervisar los productos a importar.

También resulta que el arancel aplicado es menor al que realmente corresponde, en este caso la Administración Tributaria, tiene el derecho de ajustar el pago de los impuestos y de los aranceles de importación derivados de la mala clasificación de la partida, provocando problemas a los contribuyentes importadores. Por el contrario al aplicar un arancel mayor al que realmente

corresponde, significa que el importador pague mayores impuestos y mayores aranceles de los que realmente se debió de aplicar.

Medidas preventivas

- a) La empresa importadora de la manzana debe contratar un experto en la clasificación del producto perecedero a importar, pese a que en las aduanas por el gran movimiento cotidiano, el agente aduanero podría clasificar la mercadería en una categoría diferente a la que realmente pertenezca.
- b) En nuestro medio la importación de la manzana se efectúa a través de diferentes aduanas, la mayor parte ingresa por la aduana del Puerto Quetzal. El importador debe cerciorarse del Derecho Arancelario a la Importación vigente en el año 2004, ya que para la manzana se encuentra de la siguiente manera: 1) del 12% con contingente arancelario y del 25% sin contingente, se aplica para el Sistema Arancelario Centroamericano (SAC), Tratado de Libre comercio con México (TLC MX), y Acuerdo de Alcance Parcial con Cuba (AAP CU); y 2) del 0% para el Tratado de Libre Comercio con República Dominicana (TLC RD).
- c) La partida arancelaria utilizada en nuestro país y únicamente en el área centroamericana para la importación de la manzana, es la número 0808.10.00. de acuerdo con el Sistema Arancelario Centroamericano.
- d) Con la vigencia del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), el importador debe cerciorarse de su correcta aplicación, ya que este acuerdo establece en su artículo VII, que el arancel aplicado a las mercancías, se determina de acuerdo al **“valor de transacción”**, o sea el valor que establece la factura; sin embargo al existir una limitante para determinar el valor de esta forma (cuando al importador no pueda comprobar con facturas o algún otro documento que sea emitido en el país

de origen del producto a importar), debe acudir a los siguientes métodos: 1) ***“mercancías idénticas o similares importadas”***, 2) ***“precio a que se venden las mercancías, en el mismo estado en que son importadas, a un comprador no vinculado con el vendedor y en el país de importación”***. Aunque el artículo VII del GATT establece otros métodos para establecer el valor de las mercancías a importar y sobre los cuales se aplicará el arancel, es menester indicar que los métodos supracitados son los fundamentales en la importación de la manzana.

3.1.6 Falta de determinación del valor CIF (costo, seguro y flete) en las importaciones de la manzana

En las importaciones es requisito indispensable presentar un valor CIF de los productos que se desean importar. Las complicaciones que se dan en las aduanas al presentar un valor FOB (costo y seguro), se debe a que se determina un valor CIF muy alto del que realmente corresponde, afectando al importador en la determinación de un valor mayor de los aranceles de importación y del Impuesto al Valor Agregado que realmente debe corresponder.

Medidas preventivas

- a) El importador de manzana debe cerciorarse que su proveedor en el extranjero incluya el valor CIF y no FOB.

- b) Corroborar que el valor CIF aplicado sea el mismo al de importaciones que haya efectuado con anterioridad; o sea el mismo que se haya aplicado a empresas que hayan importado el mismo producto.

3.1.7 Sanciones por incumplimiento de los deberes formales

El importador de manzana, también puede ser sancionado por el incumplimiento de los deberes formales establecidos en el artículo 94 del Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

Nuestra legislación contempla una gama de deberes formales que las empresas importadoras de manzana deben de cumplir, estos deberes están comprendidos desde el momento en que el contribuyente se organiza, o sea antes de iniciar actividades; en el ciclo de vida de la empresa, cuando el negocio se encuentra en marcha; y hasta el cese del mismo, después de que haya dejado de efectuar actividades.

El artículo supracitado fue reformado por el Decreto 29-2001, el cual entró en vigencia a partir del 10 de agosto de 2,001. Antes de las reformas el artículo 94 Del Código Tributario contaba con 14 numerales, con las reformas se redujo a 10, sin embargo en enero de 2004 nuevamente fue reformado por el Decreto 03-2004, aunque la Corte de Constitucionalidad suspendió algunos artículos de este Decreto, la reforma al artículo 94 quedó vigente.

Es menester para las empresas que importan la manzana y para el profesional de las ciencias económicas; conocer y cumplir con todos los deberes formales establecidos en nuestra legislación, por lo que a continuación solamente se detallan y se presentan las medidas preventivas de los que se consideran que tienen más relación con los importadores de manzana.

1. Omisión de dar el aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador.

Medidas preventivas

- a) Los importadores de manzana deben inmediatamente avisar *por escrito*, del cambio de cualquier dato que le es inherente, de lo contrario se harán acreedor de una multa de treinta quetzales por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales, ya que la Administración Tributaria ha utilizado esta infracción para sancionar a aquellas personas que no están

inscritas o que no han actualizado sus datos, procediendo también a inscribirlas y actualizarlas de oficio.

- b) Además esta infracción se complementa con el numeral 1. literal b) y numeral 5 del artículo 112 del mismo cuerpo legal, los cuales indican que el contribuyente debe inscribirse en los registros respectivos y comunicar cualquier cambio en la situación tributaria.

2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria (NIT) o de cualquier otro requisito en declaraciones de tributos, en documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.

Medidas preventivas

- a) El importador de la manzana debe cerciorarse que todas las declaraciones presentadas ante la SAT estén elaboradas correctamente, ya que estos documentos son los que se prestan para este tipo de infracción de lo contrario, serán sancionados con una multa de cien quetzales por cada documento y hasta una máxima de un mil quetzales mensuales.
- b) La Administración Tributaria suele sancionar cuando las declaraciones presentan alguna inconsistencia como por ejemplo quien firma no es el contribuyente, lo datos se consignan en casillas equivocadas, o no se cumplan con los datos que la misma declaración solicita; sin embargo nuestra legislación no consigna ningún artículo que exija con precisión los requisitos que las mismas deben contener.

3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente.

Medidas preventivas

- a) El importador de manzanas debe salvaguardarse, exigiendo el documento legal (facturas, facturas especiales, notas de crédito, pólizas de importación, formularios aduanero centroamericano o contratos legalmente acordados por ambas partes) para soportar la adquisición de bienes y servicios.

- b) La sanción por no contar con la documentación de soporte de bienes o servicios, es una multa del cien por ciento del impuesto omitido en cada operación, sin embargo esta infracción está relacionada con el *delito de contrabando*, ya que por ser ilícita, no cuenta con ninguna documentación. En este caso la Administración Tributaria se limita a la presunción del delito y efectúa el traslado del caso, a los juzgados competentes; por lo tanto el importador de la manzana debe ser cuidadoso en sus compras y no debe permitir que estos casos lo lleven hasta el punto de desprestigiarse ante sus clientes.

Existen comerciantes que cometen esta infracción, debido a la situación económica que atraviesa el país; porque prefieren adquirir la mercadería en mercados clandestinos, sin obtener la factura, y así obtener un costo menor al ofrecido por los proveedores que sí emiten la factura correspondiente. Por tales razones las personas prefieren no denunciar el hecho, sin embargo esta es una práctica comercial desleal y no aconsejable, por ser un delito, ya que el Estado deja de percibir un alto porcentaje en tributos que coadyuvan al desarrollo del país.

4. No llevar al día los libros y registros contables a que obligan el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.

Este numeral fue reformado por el Decreto 03-2004, el cual además de no llevar los libros, también adiciona que quien no tiene los libros contables será sancionado y se le otorgará un plazo de tres meses para llevarlo al día.

Medidas preventivas

- a) El importador debe cerciorarse que todos sus libros estén al día y operados correctamente y no dejar pasar por desapercibido el trabajo del contador o encargado de los libros.

- b) La sanción por esta infracción es de un mil quetzales cada vez que se fiscalice al importador. Aunque la responsabilidad de llevar al día es del contador, la sanción por esta infracción es impuesta al contribuyente importador, por tal razón las operaciones de éste deben asentarse dentro de los dos meses calendario inmediato siguiente de realizadas.

5. Llevar o mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obligan el Código de Comercio y las respectivas leyes tributarias específicas.

Medidas preventivas

- a) En este caso al importador de manzana se le sanciona con una multa de un mil quetzales cada vez que es fiscalizado, por lo tanto debe cumplir con la normativa vigente, y para este caso el Acuerdo Gubernativo 311-97, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Decreto 2-70, del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio; establecen los requisitos que deben contener los libros y registros contables, y de los cuales los más incumplidos frecuentemente son: a) Registrar las operaciones en orden cronológico, b) Registrar el número y fecha de las facturas y, c) Que no contengan raspaduras ni tachaduras. Además cabe indicar que, los contribuyentes deben llevar los libros y registros referentes a

las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación y conservarlos en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

- b) El importador de manzana no debe dejar pasar por desapercibido el trabajo del contador o encargado de los libros, debido a que es a él a quien imponen la sanción, mientras tanto la responsabilidad de llevar correctamente los libros, es del contador.

6. Ofertar los bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente, cuando así establezca la Ley tributaria específica.

Medidas preventivas

- a) Esta infracción es sancionada con una multa de dos mil quetzales cada vez que se establezca la infracción; por lo tanto el importador al efectuar ventas o compras de bienes y servicios, debe tomar nota que el artículo 10 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que la tarifa del impuesto debe estar incluida en el precio de venta de los bienes o en el valor de los servicios.
- b) En nuestro país los diarios de mayor circulación y la televisión, publican y transmiten respectivamente, anuncios publicitarios, en los cuales no se incluye el Impuesto al Valor Agregado al precio del producto. Las empresas a quienes les pertenecen dichos anuncios, cometen esta infracción; sin embargo no se conoce si la Administración Tributaria haya sancionado por tal hecho. Además es usual oír que los vendedores de bienes o prestadores de servicios, preguntan al comprador o al usuario del servicio, si desea o no factura, y si éste expresa que sí, entonces el vendedor le indica que debe pagar el Impuesto al Valor Agregado, y por consiguiente le aumenta el precio del bien o del servicio; por lo tanto el importador de manzana debe prevenir

esta situación, ya que si en algún momento pueda hacer uso de tales servicios.

7. Omitir la percepción o retención de tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.

Medida preventiva

- a) El importador debe declarar y pagar las retenciones de impuestos en los periodos que cada ley específica indique, ya que el incumplimiento de este deber formal es sancionado con una multa equivalente al impuesto retenido. Además este numeral se complementa con el artículo 91 del mismo Decreto (6-91, Código Tributario); por lo tanto no solamente se debe hacer efectivo el impuesto percibido o retenido sino que además una multa por la misma cantidad.

8. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no cumplan los requisitos según la Ley específica.

Medidas preventivas

- a) El importador debe corroborar que sus documentos cumplan con cada uno de los requisitos exigidos, ya que el Acuerdo Gubernativo número 311-97, Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 33 establece doce requisitos que deben contener dichos documentos, el incumplimiento de los mismos conlleva a una sanción correspondiente a cien quetzales por cada documento y un máximo de cinco mil quetzales en cada periodo mensual. Como se puede observar esta infracción incluye a los tiquetes, pero en realidad estos ya dejaron de existir.

- b) Todos los requisitos son muy importantes pero dentro de ellos, destacan los que pueden hacer caer en infracción al importador, dentro de los cuales se mencionan los siguientes: 1. Identificación del documento de que se trate (ya sea factura, nota de débito, nota de crédito o algún otro) 2. Numeración correlativa de cada tipo de documento (debidamente autorizado) 3. Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor, si es persona individual; razón o denominación social y nombre comercial, si es persona jurídica, 4) Número de identificación tributaria del emisor, 5) Dirección del establecimiento, 6) Fecha de emisión del documento, 7) Descripción de la venta y 8) Precio total de la operación, con inclusión del impuesto.

- c) Aunque no es mencionado dentro los requisitos anteriores, cabe mencionar que uno de los más sobresalientes es su autorización por parte de la Administración Tributaria, y que solamente se encuentra tipificada en el segundo párrafo del artículo 32 del Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

- d) Por su parte, la Administración Tributaria ha sancionado esta infracción en varias ocasiones, en la mayoría de éstas, ha sido error de las imprentas el omitir alguno de los requisitos exigidos; sin embargo es responsabilidad del importador corroborar los datos contenidos en estos documentos.

9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la Ley tributaria específica.

Medidas preventivas

- a) Cada Ley en la que se genere un impuesto, tiene establecido el plazo para la presentación de las declaraciones correspondientes; por consiguiente el importador de manzana, debe asegurarse que se cumpla con tal

circunstancia. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la declaración debe presentarse dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada periodo impositivo; en el Impuesto Sobre la Renta, las declaraciones trimestrales dentro del mes calendario siguiente de finalizado el trimestre y la anual dentro de los noventa días hábiles siguientes a la terminación del periodo de imposición correspondiente.

- b) Cabe mencionar que antes del Decreto 29-2001 se encontraba vigente la infracción por omisión de presentación de declaraciones. Con la supresión de dicha infracción, en el caso de que el contribuyente no haya presentado ninguna declaración, la Administración Tributaria solamente debe requerir el pago del impuesto correspondiente; sin embargo el Decreto 03-2004 vino a subsanar nuevamente tal situación.

10. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida.

Medida preventiva

- a) Esta infracción no es más que una forma que utiliza la Administración Tributaria para presionar al contribuyente importador, de manera que subsane la situación del por qué fue citado; sin embargo su inasistencia conlleva a una sanción correspondiente a una multa de un mil quetzales.

En la actualidad la Administración Tributaria, ha notificado varias audiencias por estas infracciones; por su parte el contribuyente hace hasta lo imposible por no pagarlas. Sin embargo la mayoría de audiencias han favorecido a la Administración, ya que la mayor parte de los contribuyentes aceptan su responsabilidad en cuanto a las infracciones cometidas.

La finalidad de las obligaciones formales es facilitar **la actividad recaudadora y fiscalizadora** por parte de la Administración Tributaria.

Además existen otras infracciones a los deberes formales, y que se encuentran tipificadas en el Código Tributario, tal es el caso del artículo 85, que establece infracciones que son sancionadas por el artículo 86 con el *cierre temporal* de las empresas, establecimientos o negocios por un plazo mínimo de diez días y por un máximo de veinte días y de las cuales el importador también debe cumplirlas a cabalidad, con el fin de proteger su prestigio. Estos requisitos se resumen a continuación: 1) Realizar actividades comerciales, agropecuarias e industriales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que está afecto, 2) No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, 3) Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos equivalentes, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributarias, y 4) Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas, no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes; o utilizar máquinas registradoras, cajas registradora u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización.

CAPÍTULO IV

INCIDENCIAS FINANCIERAS DERIVADAS DE LAS PÉRDIDAS POR DESCOMPOSICIÓN DE LA MANZANA Y SUS MEDIDAS PREVENTIVAS

4.1 Financieras

Las pérdidas por descomposición de la manzana afectan la solidez de la empresa, por lo que a continuación se presentan las incidencias más comunes:

4.1.1 Desembolso de efectivo por pagos de impuestos, derivados de los efectos en los Estados Financieros Básicos por descomposición de la manzana

Los efectos financieros que ocasiona las pérdidas por descomposición de la manzana en los Estados Financieros Básicos, son de gran importancia tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente, ya que refleja en una forma más comprensible y razonable, cada una de las cuentas relacionadas con la misma, por lo que a continuación se dan a conocer:

4.1.1.1 Estado de Pérdidas y Ganancias (o Estado de Resultados)

Los efectos financieros deben ser analizados desde el punto de vista si se cumple o no con los requisitos establecidos en las Leyes del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta.

a) Cuando sí se cumplen los requisitos exigidos por la Ley

Cuando sí se cumplen con los requisitos legales establecidos en el caso de las pérdidas por descomposición de la manzana, **el efecto financiero**, constituye el desembolso que el importador efectuó por las compras, gastos de compras, gastos de almacenamiento, seguro, y gastos administrativos de los productos fenecidos; y además un efectivo dejado de percibir por no haber vendido los mismos.

b) Cuando no se cumplen los requisitos exigidos por la Ley

Cuando no se cumplen los requisitos legales establecidos en el caso de las pérdidas por descomposición de la manzana, **el efecto financiero**, constituye además de los desembolsos citados en la literal anterior, el desembolso de efectivo que debe efectuar el importador de la manzana por los impuestos al Valor Agregado y Sobre la Renta, derivado de dicha pérdida.

Medida preventiva

- a) Cumplir correctamente con cada uno de los requisitos establecidos en las leyes del Impuesto al Valor Agregado y Sobre la Renta, expuestos en el capítulo II, del presente trabajo.

4.1.1.2 Balance General

La pérdida por descomposición de la manzana se refleja en el Balance General como la disminución que ha tenido el inventario de mercadería hasta cierta fecha, o sea que entre más sea el valor de la pérdida, menor será el valor del inventario y por ende menor el valor del Activo Neto.

Los efectos financieros que representan las pérdidas por descomposición de la manzana se derivan de las razones de estabilidad, ya que la SOLIDEZ de la empresa disminuye al disminuir el Activo Total, o sea que entre menor sea el Activo comparado con el Pasivo, mayor será el ENDEUDAMIENTO de la empresa.

Medida preventiva

- a) El importador de la manzana debe mantener su negocio con un alto prestigio hacia sus clientes y proveedores, por tal razón debe presentar estados financieros positivos, y esto sólo lo obtiene por medio del cumplimiento correcto de cada uno de los procedimientos establecidos para el control de los inventarios. Los resultados que se presentan en cada Balance General, son indicios del buen control y de la correcta manipulación de los inventarios.

4.1.1.3 Estado de Flujo de Efectivo

Debido a que este estado tiene como propósito principal proporcionar información relevante sobre los ingresos y egresos de efectivo de una entidad, el análisis del efecto financiero de la pérdida por descomposición de la manzana, debe efectuarse partiendo de que si se recibió o no el efectivo.

La pérdida por descomposición de la manzana, no origina ningún ingreso de efectivo, por consiguiente al cargar las cuentas *Costo de Ventas o Pérdidas por Descomposición* y abonar la cuenta *Inventarios II* (ver partidas C.1 y C.2 del punto 2.4.1 del capítulo II), se refleja un **efecto financiero negativo**, o sea que, una pérdida por descomposición de la manzana ocasiona una pérdida económica y por consiguiente un efectivo dejado de percibir, por lo tanto esta partida contable, sí presenta razonablemente el flujo de efectivo por las actividades de operación.

Medida preventiva

- a) Verificar que los movimientos en la cuenta y los desembolsos por compras de mercadería, realmente se hayan efectuado.

4.1.1.4 Notas a los Estados Financieros

Es necesario que se revelen los riesgos que representan las pérdidas por descomposición de la manzana, a una empresa que los comercializa. Esta revelación se efectúa con el propósito de evitar enormes pérdidas económicas en el futuro, asimismo deben ofrecerse alternativas para contrarrestarlas.

Medida preventiva

- a) Verificar que todos los hechos que puedan constituir pérdidas económicas a los importadores de manzana, estén siendo revelados oportunamente y que las alternativas propuestas para contrarrestarlas se estén cumpliendo.

4.1.2 Pérdidas económicas por no dar aviso a la Administración Tributaria de la destrucción o descomposición de la manzana

Las empresas que comercializan productos perecederos sufren cuantiosas pérdidas económicas cuando estos llegan a su descomposición total, además de que también se encuentran sujetas a robos, o a pérdidas por fuerza mayor, por ejemplo un terremoto en el que puedan salir afectados. Sin embargo existen empresas que no cumplen con dar aviso a la Administración Tributaria de tales descomposiciones, asumiendo ellas, cuantiosas pérdidas económicas, además de que la Administración Tributaria pueda en algún momento determinar ajustes y exigir el cobro de los impuestos, multas e intereses generados por dichas pérdidas.

Medidas preventivas

- a) El importador de manzana debe poseer por lo menos en forma general un conocimiento sobre la legislación aplicable a las operaciones de su empresa, sin embargo el incumplimiento de dar aviso también es consecuencia de la falta de conocimiento de la legislación por parte de su contador o asesor fiscal y financiero. Por lo tanto el importador debe ser cuidadoso al contratar los servicios de asesores fiscales y financieros.
- b) Establecer índices sobre el grado de descomposición o perecimiento de la manzana, y de acuerdo a la cantidad pericida, el importador debe inmediatamente dar aviso a la Administración Tributaria, para que ésta designe a los Auditores Fiscales que darán el visto bueno de tal hecho. Por la naturaleza del producto, estos índices deben ser periódicos, con el objeto de detectar más fácilmente el nivel de vida de la manzana.
- c) Derivado de la literal anterior, el importador debe decidir, en disminuir el precio de la manzana, o en conducirlo a otros tratamientos como por ejemplo a las plantas de procesamientos para la elaboración de jaleas, jugos y néctares o como materia prima para la elaboración de diferentes artículos

como perfumes, medicinas con olor y sabor a manzana; esto con el único fin de recuperar parte de la inversión efectuada en la adquisición del producto, ya que si bien es cierto, la ley permite deducir el valor de la pérdida como un gasto para determinar el Impuesto Sobre la Renta, también es cierto que al vender el producto a un precio menor o someterlo a otro tratamiento, conlleva a obtener dinero en efectivo.

Por consiguiente la Administración Tributaria debe atender inmediatamente las solicitudes para la destrucción de estos productos, ya que por ser perecederos necesitan de una destrucción rápida, con el fin de evitar contaminación al medio ambiente, o incluso para evitar que se contagien los demás productos. Para esto la Administración Tributaria debe contar con un programa específico que permita atender inmediatamente todas las solicitudes de destrucción de inventarios de productos perecederos; sin embargo el problema de esta institución radica en la escasez de personal para atender dichas solicitudes, esto conlleva a que las empresas de una u otra forma no cumplan con los requisitos establecidos en cada una de las leyes específicas, además que por su propia conveniencia declaran lo necesario con el fin de evadir impuestos.

4.1.3 Pérdidas económicas por falta de fluido eléctrico

El problema de la energía eléctrica es muy común en nuestro país y afecta a todos los sectores que la utilizan, sin embargo para las empresas importadoras de productos perecederos, como la manzana, es de alto riesgo económico la misma; ya que es por medio de la energía eléctrica que los empresarios mantienen en refrigeración cualquier producto que pueda exponerse al fenecimiento.

Medidas preventivas

Es necesario que toda empresa que compra, almacena y vende manzanas cuente con medidas preventivas para minimizar posibles pérdidas económicas que

pueden suscitarse, debido a la falta del fluido eléctrico; entre las cuales se mencionan:

- a) Mantener plantas generadoras de energía eléctrica (con funcionamiento a través de combustible) y utilizar el número necesario de ellas, de acuerdo a la capacidad que tengan para mantener activo el enfriado de las cámaras.
- b) Existen otros métodos para mantener refrigerados los productos perecederos, esto en caso de no contar con las plantas antes mencionadas, aunque muy tradicionales, el uso de agua fría con temperaturas próximas a 0 grados centígrados, coadyuva de buena manera a mantener en refrigeración cualquier producto con problemas de perecimiento.
- c) Existen empresas que también utilizan las cámaras de refrigeración instaladas en vehículos (furgones), esto mientras se normaliza el fluido eléctrico.

4.1.4 Pérdidas económicas por mala manipulación de la manzana

Los productos perecederos deben ser tratados con delicadeza utilizando técnicas adecuadas para su control y comercialización, la mala manipulación de este producto, conlleva a obtener cuantiosas pérdidas económicas, más si no se tienen contemplados eventos imprevistos.

Medidas preventivas

- a) El importador de manzana debe contratar personal calificado, quienes deben ser responsables de los hechos que puedan ocasionarse por las operaciones ejecutadas. Por lo tanto cada proceso en la comercialización de la manzana debe cumplirse con el mínimo de error posible; sin embargo en nuestro medio existen empresas que contratan personal con un grado de experiencia no adecuado, quienes permiten que el producto perecedero no cumpla con

el objetivo para el que fue previsto; por ejemplo cuando se importa la manzana, el encargado de recibirlo y custodiarlo en el almacén es una persona que es Maestro o Bachiller, en vez de ser un Perito Agrónomo o lo ideal un Ingeniero Agrónomo, esto conlleva a que la mercadería ingresada pueda ser descuidada y deteriorada, todo esto por no poseer conocimiento en la forma en que deben ser custodiados; generando pérdidas económicas para la empresa.

- b) Para el cumplimiento de los objetivos financieros, el importador debe implementar un sistema Presupuestario, ya que éste contribuye a evitar pérdidas económicas en la comercialización del producto. De tal manera que con este instrumento financiero, pueden prevenirse situaciones económicas que puedan afectar la solidez de la empresa, como es el caso de las *pérdidas por descomposición de la manzana*.
- c) Implementar un sistema de control de calidad, que asegure que la mercadería comercializada contenga los requisitos que el mercado requiere, mejor precio, tamaño, sabor, color y una textura firme. Además que permita clasificar las manzanas de acuerdo a las medidas exigidas en el mercado. Este sistema debe ser complementado con el grado de experiencia y capacidad del personal que requiere cada uno de los departamentos existentes, desde el departamento de administración, compras, almacén, ventas hasta contabilidad; asimismo la experiencia del ente contralor (auditoria interna) del cumplimiento de cada uno de los procedimientos efectuados por aquellos.
- d) Además es necesario contratar los servicios de profesionales de las ciencias económicas ajenos a la empresa (auditoria externa), con el fin de conocer la opinión con respecto a los procedimientos utilizados en la manipulación de la manzana, y así de alguna manera fortalecerlos.

- e) En todo caso el importador debe aprovechar los mercados en situaciones oportunas, por ejemplo en fiestas de fin de año, que es la época de más consumo de la manzana y de donde los beneficios económicos son mejores.

4.1.5 Pérdidas económicas por inventarios de la manzana no cubiertos por seguros o indemnizaciones

En la actualidad es menester contratar un seguro para todo tipo de operación que pueda representar pérdidas económicas. Estos seguros ayudan a minimizar el riesgo de perder el total de los bienes adquiridos.

Medidas preventivas

- a) Financieramente es aconsejable que el empresario importador y comerciante de la manzana, contrate seguros para sus inventarios tanto en su transportación como en su almacenamiento, de lo contrario corre el riesgo de perder todo o la mayor parte de sus productos, provocando cuantiosas pérdidas económicas y hasta llegar al extremo de producirse la quiebra de la entidad.

4.1.6 Pérdidas económicas por mal control de la rotación de los inventarios de la manzana

El no tener un control adecuado sobre la rotación de las existencias de la manzana, provoca que en el manejo de las mismas se den pérdidas económicas por su perecimiento, por lo que se hace necesario implementar medidas para contrarrestarlas.

Medidas preventivas

- a) En las empresas de poco movimiento, establecer un control físico del inventario es muy fácil y se puede establecer por medio de fichas para cada artículo; en las empresas con gran variedad de artículos, como ejemplo un

supermercado, es preferible el uso de tecnología más moderna, como las cajas registradoras o la computadora.

- b) Los métodos más convenientes que el importador de manzana debe utilizar, para el cálculo de la rotación del inventario, son: 1) Método del precio de venta, 2) Método del precio de costo y 3) Método de la unidad (ver punto 2.1.3 del capítulo II). La importancia de la rotación de los inventarios de productos perecederos, es que significa utilidades; mientras se hagan pedidos con mayor frecuencia, se vendan y se vuelva a hacer pedidos adicionales, más beneficios económicos se obtendrán.
- c) La rotación debe ser medido en términos anuales, pero también pueden medirse en forma mensual, semanal o diaria, según cuales sean las características de la referencia analizada, pero el ratio (rotación) de control por excelencia es el de las rotaciones anuales.

4.1.7 Pérdidas económicas por costos mal aplicados a la manzana

Un control ineficiente en el registro de las operaciones, puede provocar que se apliquen mal los costos de la manzana y que esto ocasione pérdidas en las transacciones de la empresa.

Medidas preventivas

- a) Debido a que la mayor parte de empresas que se dedican a la importación de la manzana son intermediarios de tales productos, es menester que utilicen para cumplir con sus objetivos comerciales, el método de valuación de **Costo de Adquisición**, el cual refleja de una mejor manera el costo de cada artículo. Este método comprende el precio de compra (en la factura o póliza de importación), incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la empresa, de la autoridad fiscal), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a

la adquisición de las mercancías; los descuentos comerciales y las rebajas, se deducen al determinar el costo de adquisición.

- b) La valuación se establece a opción del contribuyente, al considerar el costo de la última compra o, el promedio ponderado de la existencia inicial más las compras del ejercicio a que se refiere el inventario; asimismo al practicarse inventarios físicos tanto al inicio como al final del período de imposición (de un año) debe establecerse el valor total del mismo de acuerdo con lo ya mencionado. El método de Costo de Adquisición se encuentra establecido en el artículo 49 numeral 1, inciso a) del Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- c) Además es menester mencionar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es clara al advertir en el artículo supracitado, que no permite el uso de reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios, contingencias del mercado o de cualquier otro orden.

4.1.8 Gastos elevados de almacenaje por excedente de inventarios de la manzana

El gasto de almacenar existencias, se determina en función del volumen y la cantidad de las mismas, por tal razón, cuando se tienen excedentes de inventario de manzana, se incrementan los gastos de almacenamiento.

Medidas Preventivas

El objetivo es reducir pérdidas económicas que afectan las finanzas de las empresas importadoras, para lograrlo los empresarios deben utilizar aquellos procedimientos tecnológicos de post-cosecha que retardan la senescencia y que mantienen la mejor calidad posible y considerar lo siguiente:

- a) Los almacenes fríos deben estar bien diseñados y equipados adecuadamente. Ellos deben tener: 1) Buena construcción y aislamiento, 2) pisos firmes, 3) puertas para carga y descarga adecuadas y en buena ubicación, 4) efectiva distribución del aire refrigerado, 5) controles sensibles y correctamente ubicados, 6) suficiente superficie del aire y 7) capacidad adecuada para las necesidades esperadas.

- c) Además es necesario establecer índices sobre el grado de descomposición o perecimiento de la manzana, y la rotación de la misma, ya que estos dos factores determinan el número de pedidos y la cantidad de mercadería que serán almacenados de acuerdo a la capacidad del almacén.

4.1.9 Pérdidas económicas por mal manejo de la temperatura de los productos perecederos almacenados

Toda empresa que comercializa productos perecederos debe considerar el buen manejo de la temperatura en su almacenamiento, ya que derivado de su mal uso, existen posibilidades de que el producto fenezca y de ello se desprendan pérdidas económicas.

Medida preventiva

El manejo de la temperatura es la herramienta más importante para prolongar la vida útil de los productos perecederos, por tal razón el importador debe cerciorarse que el encargado del almacenamiento de los inventarios de la manzana, esté aplicando lo siguiente:

- a) Utilizar la humedad relativa adecuada en el almacenamiento de los productos perecederos, ya que al no controlarse, puede inducir la pérdida de agua, desarrollo de pudriciones e incidencia de algunos desórdenes fisiológicos en el producto. En el caso de la manzana, la humedad relativa apropiada es de un 85% a un 90%. Para controlar el manejo de la

temperatura, es necesario el uso de un especialista en la materia, en este caso un Ingeniero Agrónomo o su similar.

4.1.10 Gastos elevados por pago de tiempo extraordinario en actividades de depuración de operaciones

Las contabilizaciones incorrectas vuelven ineficiente el proceso y provocan diferencias entre el saldo del balance y la valuación de la existencia real de los inventarios, por lo tanto hay necesidad de recurrir al pago de tiempo extraordinario para la depuración de las operaciones, y esto conlleva a desembolsar efectivo, convirtiéndose en una pérdida para el importador.

Medidas preventivas

- f) El importador además de apoyarse de sistemas computarizados de contabilidad, de contar con un Manual de Procedimientos Contables y de ser supervisados por auditorías internas o externas, también es imprescindible que su personal se encuentre adiestrado constantemente y de la mejor manera posible, esto evita a que se cometan errores y provoquen retrasos inesperados en la comercialización de la manzana.

Estas incidencias de tipo fiscal y financiero, que se derivan de las pérdidas por descomposición de la manzana, pueden darse también en cualquier otro tipo de empresa que se dedique a importar y comercializar otros productos perecederos, por lo que se sugiere que cada una de las medidas preventivas establecidas en este capítulo, sean analizadas e implantadas dentro de las operaciones efectuadas en cada uno de sus establecimientos o negocios.

CAPÍTULO V

INTERVENCIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LAS OPERACIONES RELACIONADAS CON LAS EMPRESAS DEDICADAS A IMPORTAR EL PRODUCTO PERECEDERO “MANZANA”

5.1 Generalidades

El Contador Público y Auditor (CPA), como profesional de las Ciencias Económicas, juega un papel fundamental dentro de cualquier organización; en nuestro medio desempeña funciones de Asesor Interno o Independiente, Contralor, Administrador, Auditor Fiscal, y otras funciones específicas que de acuerdo al grado de especialización les pueda corresponder, como por ejemplo Asesor de Sistemas Contables, y hasta desempeñar cargos públicos como Ministro de Finanzas, Contralor General de la Nación o Superintendente de la Administración Tributaria.

La relación que posee con el importador de la manzana puede ser desde el punto de vista de Auditor Interno, Auditor independiente y Auditor Fiscal.

5.1.1 Auditor Interno

El Auditor Interno debe conocer a fondo las políticas y procedimientos aplicados en el control, administración y registro de los inventarios de la manzana, con el fin de recomendar la conveniencia de la utilización o modificación de los mismos.

Los objetivos que persigue el Auditor Interno en el rubro de inventarios de la manzana son:

- a) Garantizar información financiera confiable y oportuna relacionada con el rubro de inventarios de la manzana.

- b) Salvaguarda de los inventarios de la manzana, verificación de la propiedad, existencia física, así como la adecuada cobertura de los mismos contra diferentes riesgos.
- c) Promover la eficiencia operativa de los inventarios de la manzana, evaluando las actividades relacionadas con ellos e identificar deficiencias tales como excesos de inventarios, baja rotación y obsolescencia.
- d) Cumplimiento de objetivos, planes, políticas, restricciones, procedimientos, leyes y reglamentos aplicables a los inventarios de la manzana.
- e) Para nuestro estudio el objetivo fundamental del Auditor Interno es, velar porque se cumplan estrictamente con los requisitos exigidos para no generar el Impuesto al Valor Agregado y para que el gasto sea aceptado como deducible en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, en el caso que existan pérdidas en el inventario de la manzana.

Entre los procedimientos básicos de control interno que el Auditor debe evaluar en los inventarios de la manzana están:

- a) En la recepción de los inventarios de la manzana, verificar que la mercadería ingrese a las instalaciones de la entidad, que exista requisición, orden de compra o bien el pedido formal, las calidades requeridas, así como un formulario de ingresos prenumerado, factura del proveedor y su registro al sistema auxiliar de existencias.
- b) Para las devoluciones sobre compras y de ventas, deben existir notas de débito y crédito, debidamente prenumeradas, las cuales deben ser autorizadas por funcionarios responsables.

- c) En el traslado a estanterías o a otras bodegas, debe existir un formulario prenumerado el cual debe contener como mínimo la fecha, cantidad, descripción, nombre, firma y sello de quien entrega y de quien recibe.
- d) Deben documentarse las salidas de los inventarios, con formas tales como envíos, requisiciones, despachos, facturas u otro documento autorizado que compruebe la salida de los mismos, en los cuales se debe considerar el contenido mínimo descrito en los puntos anteriores.
- e) Para la toma física de los inventarios de manzana, se debe contar con una planificación adecuada que incluya el corte de formularios utilizados en el control, los procedimientos en la toma física, la identificación de los artículos dañados o periclitados, su compilación, valuación y su comparación con los registros anteriores y la justificación de las diferencias establecidas.
- f) En los casos de las pérdidas por descomposición de la manzana, deberá cuantificarse y cerciorarse que estos productos se hayan separado de los que aún no han periclitado y que no se hayan trasladado a las salas de venta o a estanterías para evitar el riesgo que el consumidor pueda salir dañado y a la vez una demanda en contra de la empresa. También verificar que este hecho quede registrado en la contabilidad en la fecha que ocurrió.

El Auditor Interno debe velar para que en la empresa disminuyan las pérdidas por descomposición de las manzanas, asegurando la estabilidad y eficiencia en el manejo y control de estos inventarios, para ello también debe apoyarse en los sistemas de procesamiento electrónico de datos, a través de la utilización de programas de auditoría; de tal manera que su trabajo sea lo más eficiente.

5.1.2 Auditor Independiente

El Auditor Independiente es contratado para examinar los Estados Financieros preparados por un importador de manzana, el objetivo final de su actuación profesional, será el de dar un dictamen en el que se haga constar que dichos Estados, presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de las empresas que se dedican a importar y comercializar la manzana, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y con Normas Internacionales de Contabilidad. En el caso específico de las pérdidas por descomposición de las manzanas, debe además opinar sobre los efectos financieros y fiscales que pudieran ocasionar éstas a la empresa.

Entre los objetivos de la auditoria practicada por el Auditor Independiente en el rubro de inventarios de manzanas, están:

- a) Asegurarse que las cifras que se muestran como inventarios están efectivamente representados por materiales, mercancías, suministros y productos que existan físicamente y, consecuentemente, el auditor debe satisfacerse que el cliente ha tomado el cuidado razonable para la determinación de las cantidades físicas y el estado de los inventarios.
- b) Que los inventarios de manzanas se hayan valuado de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad y con las Leyes Tributarias vigentes en el país.
- c) Que los inventarios de manzanas estén aritméticamente correctos.
- d) Que contengan solamente mercaderías en buenas condiciones de venta y que se excluyan las existencias pericidas, obsoletas y defectuosas.
- e) Que la presentación de los inventarios de la manzana en los estados financieros sea correcta.

El Auditor Independiente debe emitir su opinión en forma totalmente liberal, sin influencias de ninguna naturaleza.

5.1.3 Auditor Fiscal o Tributario

En nuestro medio es el Auditor Tributario quien se encarga de fiscalizar todas las operaciones efectuadas por las empresas que se dedican a importar y comercializar la manzana, dentro de un período fiscal.

El objetivo de éste en los inventarios de manzanas, es verificar si el contribuyente cumplió con el pago de los impuestos derivados de las pérdidas por descomposición de las mismas, o en todo caso, si cumplió con todos los requisitos exigidos en las Leyes específicas, para la no generación del Impuesto al Valor Agregado y para que dicho gasto sea deducible para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, además debe verificar la forma en la que se registró la pérdida y el efecto que causó en los Estados Financieros. En caso contrario debe correr los ajustes necesarios para el cobro de los impuestos dejados de pagar.

El Auditor Tributario mediante un Informe de Actuaciones, debe dar a conocer los resultados obtenidos de la fiscalización efectuada, y en el caso de existir un ajuste, éste debe darse a conocer al contribuyente por medio de una Audiencia; en este documento se le concederá 10 días hábiles al contribuyente, en el caso que sólo fueran multas por incumplimiento a los deberes formales, para que manifieste su conformidad o inconformidad; y de 30 días hábiles en el caso que sean ajustes a los impuestos e incumplimiento de los deberes formales.

Además la Administración Tributaria debería implementar un programa específico para atender en forma oportuna las solicitudes que reciben, para la verificación de la destrucción de los inventarios de manzana, o de otros productos perecederos, ya que hoy en día tanto los importadores de manzana como la Administración Tributaria se ven afectados al no verificar oportunamente el

perecimiento o la destrucción de estos inventarios. En consecuencia los importadores no cumplen adecuadamente con los requisitos establecidos en las leyes tributarias específicas y determinan incorrectamente el impuesto, mientras que la Administración deja de percibir cuantiosas cantidades de impuestos por no verificar estos hechos.

Dentro del programa a implementar en la Administración Tributaria, debe considerarse los siguientes procedimientos:

1. Debido a que la manzana es un producto natural y que puede fenecer en cualquier momento, la Administración Tributaria debe atender inmediatamente las solicitudes para verificar el perecimiento o la destrucción de estos inventarios, a más tardar en los dos días hábiles siguientes de recibido la solicitud. En caso de tratarse de otros productos perecederos, que se consideren que pueden dañar el medio ambiente o exponer la salud de los ciudadanos, la solicitud debe atenderse el mismo día de recibido. En caso que la Administración Tributaria no cuente con personal suficiente para atender estas emergencias, debe permitir que el sujeto pasivo, utilice la buena fe de los Abogados y Notarios, para que se deje constancia de los hechos. En todo caso la Administración Tributaria debe fijar el lugar, fecha y hora para verificar la destrucción de los bienes perecederos, la cual no podrá ser cambiada por ningún motivo sin autorización previa de dicha institución.
2. Verificar que el perecimiento o la destrucción del inventario de la manzana, se haya efectuado al 100%.
3. Verificar la existencia real del inventario de la manzana a la fecha de la fiscalización.

4. Cotejar la existencia real del inventario de la manzana, contra los registros contables, y verificar que no se hayan formado reservas o provisiones para cubrir posibles pérdidas por destrucción de inventarios.
5. Cotejar la existencia real del inventario de la manzana, contra los documentos de soporte (facturas, pólizas de importación, formularios aduaneros centroamericanos, notas de crédito, contratos u otro documento legal), y verificar unidades de medida, cantidades y características descritas en la solicitud presentada a la Administración Tributaria.
6. Verificar la razonabilidad de los costos o precios de las pérdidas por descomposición de la manzana, contra las compras efectuadas dentro del periodo fiscal que se esté revisando, esto con el fin de verificar que no se haya destruido más de lo que se compró.
7. Efectuar cruces de información con los proveedores del importador, para verificar la autenticidad de los inventarios de la manzana.
8. Cotejar los valores de las pérdidas del período a revisar, contra los valores de reportados en otros periodos, con el fin de establecer índices de pérdidas por descomposición de la manzana; asimismo para establecer que los costos declarados hayan sido determinados correctamente.
9. Verificar los efectos que causaron las pérdidas por descomposición de la manzana, dentro de los Estados Financieros Básicos y corroborar que se hayan pagado correctamente los impuestos.
10. Verificar que las pérdidas por descomposición de la manzana se encuentren soportados de acuerdo con los requisitos establecidos en las leyes específicas (ver capítulo II, del presente trabajo).

CAPÍTULO VI
APLICACIÓN
PÉRDIDAS POR DESCOMPOSICIÓN DE LA MANZANA

6.1 Generalidades

La empresa comercial MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA, con Número de Identificación Tributaria 9510839-K y domicilio fiscal ubicado en 14 calle 2-60, zona 1, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala; efectuó operaciones de importación correspondientes a compra de manzana de diferentes variedades, originarias de Estados Unidos de Norteamérica; con el objetivo de venderlos a diferentes supermercados que operan en el país. El producto importado se integra de la siguiente manera:

HOJA TÉCNICA DE LA MANZANA IMPORTADA EN NOVIEMBRE DE 2,002

(VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)

VARIEDAD	FECHA DE IMPORTACION	LIBRAS	COSTO CIF	DAI 25% SIN CONTINGENTE	COSTO TOTAL (CIF+DAI)	COSTO POR LIBRA (CIF+DAI)	IVA PAGADO 12%
RED DELICIOUS	15/11/2,002	20,000	64,000.00	16,000.00	80,000.00	4.00	9,600.00
JONATHAN	15/11/2,002	50,000	140,000.00	35,000.00	175,000.00	3.50	21,000.00
ANNA	15/11/2,002	50,000	120,000.00	30,000.00	150,000.00	3.00	18,000.00
TOTALES		120,000	324,000.00	81,000.00	405,000.00		48,600.00

Información adicional:

a) El inventario inicial de manzana al 01 de julio de 2,002 es el siguiente:

HOJA TÉCNICA DEL INVENTARIO DE LA MANZANA

AL 01 DE JULIO DE 2,002

(VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)

VARIEDAD	LIBRAS	COSTO POR LIBRA	COSTO
RED DELICIOUS	2,000	3.75	7,500.00
JONATHAN	7,000	3.25	22,750.00
ANNA	5,000	2.75	13,750.00
TOTALES	14,000		44,000.00

- b) Una de las políticas de la empresa, es vender la manzana a un valor de 60% mayor que el costo unitario de las unidades en existencia, tomando en cuenta la antigüedad de los productos adquiridos, además utiliza para la valuación de sus inventarios, el costo de adquisición.
- c) Los productos que integran el Inventario inicial se vendieron el 20-agosto-2,002.
- d) Las ventas en diciembre de 2,002 se realizaron de la siguiente manera: variedad Red Delicious, 15,000 libras; Jonathan, 37,000 libras; y Anna, 41,000 libras.
- e) El 31 de enero del año 2,003 se estableció que en los inventarios de la manzana de las variedades de Red Delicious, Jonathan y Anna, se encontraron unidades en estado de putrefacción, de la siguiente manera: De la variedad Red Delicious, 4,000 libras; de Jonathan, 8,000 libras; y Anna 5,000 libras.
- f) El 05 de febrero de 2,003, el contribuyente destruyó la totalidad de la manzana en estado de putrefacción.
- g) El contribuyente inició operaciones el 01 de julio de 2,001.
- h) Los saldos de las cuentas del Balance General al 30 de junio de 2,002 son:
- | | |
|--------------------------------------|--------------|
| Vehículos | Q.200,000.00 |
| Edificios | Q.100,000.00 |
| Mobiliario y Equipo | Q. 50,000.00 |
| Depreciación Acumulada Vehículos | Q. 40,000.00 |
| Depreciación Acumulada Edificios | Q. 5,000.00 |
| Depreciación Acumulada Mob. y Equipo | Q. 10,000.00 |
| Caja | Q. 80,000.00 |
| Inventario Inicial | Q. 44,000.00 |
| Préstamo a Largo Plazo | Q. 83,848.00 |

Capital Autorizado Q.300,000.00

i) En el período comprendido del 01 de julio de 2,002, al 30 de junio de 2,003, la empresa efectuó los siguientes pagos:

Gastos varios de venta	Q. 4,000.00
Seguros	Q 10,000.00
Alquileres	Q. 12,000.00
Sueldos y salarios	Q. 50,000.00
Energía eléctrica	Q. 5,000.00

6.2 Desarrollo de la aplicación del producto perecedero manzana

- **Cuando el contribuyente, sí cumple con los requisitos establecidos en las leyes tributarias.**

- a) Cálculos aritméticos para registrar las operaciones.
- b) Partidas relacionadas con las pérdidas por descomposición de manzana.
- c) Estado de Pérdidas y Ganancias elaborado de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad y análisis del mismo.
- d) Balance General elaborado de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad y análisis del mismo.
- e) Documentos que soportan la pérdida por descomposición de la manzana.
 - 1. Solicitud de la presencia de un Auditor Fiscal, por parte del contribuyente.
 - 2. Acta del Abogado y Notario como soporte de las pérdidas por descomposición de la manzana.
 - 3. Acta del Auditor Fiscal como soporte de las pérdidas por descomposición de la manzana.

- **Cuando el contribuyente, no cumple con los requisitos establecidos en las leyes tributarias**

- a) Partidas relacionadas con las pérdidas por descomposición de la manzana.
- b) Estado de Pérdidas y Ganancias elaborado de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad.

6.2.1 Cuando el contribuyente, si cumple con los requisitos establecidos en las leyes tributarias.

A) Cálculos aritméticos para registrar las operaciones.

A.1) De las ventas efectuadas en el mes de agosto de 2,002.

HOJA TÉCNICA DE LAS VENTAS EFECTUADAS EN AGOSTO DE 2,002

(VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)

VARIEDAD	LIBRAS	COSTO POR LIBRA	COSTO MÁS EL 60%	VALOR TOTAL	12% DE IVA	PRECIO DEL PRODUCTO
RED DELICIOUS	2,000	3.75	6.00	12,000.00	1,440.00	13,440.00
JONATHAN	7,000	3.25	5.20	36,400.00	4,368.00	40,768.00
ANNA	5,000	2.75	4.40	22,000.00	2,640.00	24,640.00
TOTALES	14,000			70,400.00	8,448.00	78,848.00

A.2) De las ventas efectuadas en el mes de diciembre de 2,002.

HOJA TÉCNICA DE LAS VENTAS EFECTUADAS EN DICIEMBRE DE 2,002

(VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)

VARIEDAD	LIBRAS	COSTO POR LIBRA	COSTO MÁS EL 60%	VALOR TOTAL	12% DE IVA	PRECIO DEL PRODUCTO
RED DELICIOUS	15,000	4.00	6.40	96,000.00	11,520.00	107,520.00
JONATHAN	37,000	3.50	5.60	207,200.00	24,864.00	232,064.00
ANNA	41,000	3.00	4.80	196,800.00	23,616.00	220,416.00
TOTALES	93,000			500,000.00	60,000.00	560,000.00

A.3) De la pérdida por descomposición de la manzana.

**HOJA TÉCNICA DE LA DESCOMPOSICION DE LA MANZANA
PERÍODO COMPRENDIDO DEL 01 DE JULIO DE 2,002 AL 30 DE JUNIO DE 2,003**

(VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)

VARIEDAD	LIBRAS	COSTO POR LIBRA	VALOR TOTAL DE LA PERDIDA	12% DE IVA (*)
RED DELICIOUS	4,000	4.00	16,000.00	1,920.00
JONATHAN	8,000	3.50	28,000.00	3,360.00
ANNA	5,000	3.00	15,000.00	1,800.00
TOTALES	17,000		59,000.00	7,080.00

(*) Cuando sí se cumplen los requisitos, entonces el pago del Impuesto al Valor Agregado, no se realiza.

A.4) Del costo de las ventas efectuadas durante el período comprendido del 01 de julio de 2,002 al 30 de junio de 2,003.

HOJA TÉCNICA DEL COSTO DE VENTAS

PERÍODO COMPRENDIDO DEL 01 DE JULIO DE 2,002 AL 30 DE JUNIO DE 2,003

(VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)

VARIEDAD Y FECHA DE VENTA	LIBRAS	COSTO UNITARIO	COSTO TOTAL
AGOSTO DE 2,002			
RED DELICIOUS	2,000	3.75	7,500.00
JONATHAN	7,000	3.25	22,750.00
ANNA	5,000	2.75	13,750.00
DICIEMBRE DE 2,002			
RED DELICIOUS	15,000	4.00	60,000.00
JONATHAN	37,000	3.50	129,500.00
ANNA	41,000	3.00	123,000.00
TOTALES	107,000		356,500.00

A.5) Del Inventario Final al 30 de junio de 2,003.

**HOJA TÉCNICA DEL INVENTARIO FINAL DE LA MANZANA
AL 30 DE JUNIO DE 2,003**

(VALORES DE LOS COSTOS, EXPRESADOS EN QUETZALES)

VARIEDAD Y FECHA DE VENTA	(*) COMPRAS EFECTUADAS	(-) VENTAS EFECTUADAS	(-) PERDIDA POR DESCOMPOSICION	INVENTARIO FINAL	COSTO UNITARIO	COSTO TOTAL
RED DELICIOUS	20,000	15,000	4,000	1,000	4.00	4,000.00
JONATHAN	50,000	37,000	8,000	5,000	3.50	17,500.00
ANNA	50,000	41,000	5,000	4,000	3.00	12,000.00
TOTALES	120,000	93,000	17,000	10,000		33,500.00

(*) Se incluyen sólo las compras, debido a que el inventario inicial fue vendido completamente.

B) Partidas contables relacionadas con las pérdidas por descomposición de la manzana.

B.1) Registro de las ventas efectuadas en el mes de agosto de 2,002.

_____ 31-agosto-2,002 _____	
Caja	Q. 78,848.00
A: Ventas	Q. 70,400.00
IVA por Pagar	Q. 8,448.00
	<hr/>
	Q. 78,848.00 Q. 78,848.00
	<hr/> <hr/>

Para registrar las ventas efectuadas durante el mes de agosto de 2,002.

B.2) Registro de las compras de manzana efectuadas el 15 de noviembre de 2,002.

————— 30-noviembre-2,002 —————	
Compras	Q. 324,000.00
Gastos Sobre Compras (D.A.I.)	Q. 81,000.00
IVA por Cobrar	Q. 48,600.00
A: Caja	Q. 129,600.00
Proveedores	Q. 324,000.00
	<hr/>
	Q. 453,600.00 Q. 453,600.00
	<hr/> <hr/>

Para registrar las compras efectuadas durante el mes de noviembre de 2,002, y el pago de los Derechos Arancelarios de Importación e Impuesto al Valor Agregado, según prorratio realizado con diferentes proveedores.

B.3) Registro de las ventas efectuadas en el mes de diciembre de 2,002.

————— 31-diciembre-2,002 —————	
Caja	Q. 560,000.00
A: Ventas	Q. 500,000.00
IVA por Pagar	Q. 60,000.00
	<hr/>
	Q. 560,000.00 Q. 560,000.00
	<hr/> <hr/>

Para registrar las ventas efectuadas durante el mes de diciembre de 2,002.

B.4) Registro de la pérdida por descomposición de la manzana.

————— 05-febrero-2,003 —————

<i>Pérdida por Descomposición</i>	Q. 59,000.00	
<i>A: Inventario II</i>		Q. 59,000.00
	<u>Q. 59,000.00</u>	<u>Q. 59,000.00</u>

Para registrar la pérdida por descomposición de la manzana, debido a que se encontraron en estado de putrefacción, las que se detallan de la siguiente manera: de la variedad Red Delicious, 4,000 libras; de Jonathan, 8,000 libras; y Anna 5,000 libras.

B.5) Registro del costo de las ventas efectuadas durante el período comprendido del 01 de julio de 2,002 al 30 de junio de 2,003.

————— 30-junio-2,003 —————

<i>Costo de Ventas</i>	Q. 356,500.00	
<i>A: Inventario II</i>		Q. 356,500.00
	<u>Q. 356,500.00</u>	<u>Q. 356,500.00</u>

Para registrar el costo de las ventas efectuadas durante el período fiscal.

C) Estado de Pérdidas y Ganancias

ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA
N.I.T. 9510839-K
DEL 01 DE JULIO DE 2,002 AL 30 DE JUNIO DE 2,003
(VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)

	INGRESOS		570,400.00
	<u>COSTO DE VENTAS</u>		
	INVENTARIO INICIAL	44,000.00	
(+)	COMPRAS	324,000.00	
(+)	GASTOS SOBRE COMPRAS (DAI)	81,000.00	
(-)	VARIACIÓN DEL INVENTARIO	59,000.00	
	DISPONIBILIDAD	390,000.00	
(-)	INVENTARIO FINAL	33,500.00	
	COSTO DE VENTAS		356,500.00
	GANANCIA BRUTA EN VENTAS		213,900.00
(-)	<u>GASTOS DE OPERACIÓN</u>		140,000.00
	<u>GASTOS VENTAS</u>		
	GASTOS VARIOS DE VENTA	4,000.00	
	<u>GASTOS ADMINISTRACIÓN</u>		
	SEGUROS PAGADOS	10,000.00	
	ALQUILERES PAGADOS	12,000.00	
	SUELDOS Y SALARIOS	50,000.00	
	ENERGIA ELÉCTRICA	5,000.00	
	PERDIDA POR DESCOMPOSICION	59,000.00	
	GANANCIA DE OPERACIÓN		73,900.00
	<u>OTROS GASTOS Y PRODUCTOS</u>		0.00
	GANANCIA ANTES DE IMPUESTOS		73,900.00
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA		22,909.00
	GANANCIA NETA DEL EJERCICIO		50,991.00
			=====

C.1) ANÁLISIS:

En este Estado, se muestra una pérdida por descomposición de la manzana por un valor de Q.59,000.00; sin embargo la empresa MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA, **sí cumplió** con los requisitos establecidos para las pérdidas por descomposición, para no generar el Impuesto al Valor Agregado y para que dicha pérdida sea aceptada como deducible en la determinación del Impuesto Sobre la Renta; por consiguiente el Impuesto Sobre la Renta a pagar es de Q.22,909.00.

D) Balance General.

BALANCE GENERAL
MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA N.I.T. 9510839-K
AL 30 DE JUNIO DE 2,003
(VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)

<u>ACTIVO</u>			
<u>ACTIVOS NO CORRIENTES</u>			
	VEHICULOS	200,000.00	
(-)	DEPRECIACIÓN ACUM. VEHÍCULOS	(80,000.00)	120,000.00
	MOBILIARIO Y EQUIPO	50,000.00	
(-)	DEPRECIACION ACUM. MOBILIARIO Y EQUIPO	(20,000.00)	30,000.00
	EDIFICIOS	100,000.00	
(-)	DEPRECIACIÓN ACUM. EDIFICIOS	(10,000.00)	90,000.00
			240,000.00
<u>ACTIVOS CORRIENTES</u>			
	CAJA		508,248.00
	INVENTARIOS		33,500.00
			541,748.00
	TOTAL DEL ACTIVO		781,748.00
	=====		=====
<u>PASIVO Y PATRIMONIO</u>			
<u>CAPITAL Y RESERVAS</u>			
	CAPITAL AUTORIZADO, SUSCRITO Y PAGADO		300,000.00
	GANANCIA NETA DEL EJERCICIO		50,991.00
			350,991.00
<u>PASIVO NO CORRIENTE</u>			
	PRÉSTAMO A LARGO PLAZO		83,848.00
<u>PASIVO CORRIENTE</u>			
	PROVEEDORES		324,000.00
	ISR POR PAGAR		22,909.00
			346,909.00
	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		781,748.00
	=====		=====

D.1) ANÁLISIS:

En este Estado, la pérdida por descomposición de la manzana afecta al rubro de Inventario, disminuyéndolo, o sea que entre más sea el valor de la pérdida, menor será el valor del inventario. Para la empresa MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA este hecho, representaba un beneficio fiscal si la base para el cálculo del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias es la cuarta parte del Activo Neto Total, debido a que la disminución del inventario coadyuva a minimizar el valor del Activo Neto Total. Sin embargo esta Ley fue suprimida parcialmente por la Corte de Constitucionalidad en enero de 2004, debiendo pagar el importador este impuesto hasta el dos de febrero de 2004.

E) Documentos que soportan la pérdida por descomposición de la manzana.

E.1) Solicitud de la presencia de un Auditor Fiscal por parte del contribuyente.

Antigua Guatemala, Sacatepéquez, 01 de febrero de 2,003.

Señores,
Superintendencia de Administración Tributaria,
Coordinación Regional Central,
Antigua Guatemala, Sacatepéquez,

Por medio de la presente me dirijo a ustedes cordialmente y a la vez enviándoles mis mejores deseos en sus labores cotidianas.

El motivo de la presente es para solicitarles la presencia de un Auditor Fiscal, debido a que procederemos a la destrucción de 4,000 libras de manzana de la variedad Red Delicious, 8,000 libras de Jonathan; y 5,000 libras de Anna; y así poderle dar de baja del Inventario, ya que dichos productos se encuentran en un estado de descomposición; mi representada denominada MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA, se identifica con el Número de Identificación Tributaria (NIT) 9510839-K, y para recibir notificaciones en el domicilio fiscal en 14 calle 2-60, zona 1, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala. La petición se basa en los artículos 16, numeral 2 del Acuerdo Gubernativo número 596-97, Reglamento del Impuesto Sobre la Renta; artículo 3, numeral 7, del Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala; y artículo 4 del Acuerdo Gubernativo número 311-97, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La destrucción del producto antes mencionado, se llevará a cabo en la dirección comercial ubicada en Finca Bella Vista, Kilometro 15.5, municipio de San Lucas, departamento de Sacatepéquez, e iniciará a las 08:00 horas del 05 de febrero del año 2,003.

En espera de una respuesta a mi solicitud, me suscribo, deferentemente.

Andrews Pérez
Representante Legal

E.2) Acta del Auditor Fiscal como soporte de la pérdida por descomposición de la manzana.

Acta número cien (000100). En el municipio de San Lucas, departamento de Sacatepéquez, siendo las quince horas con veinte minutos (15:20) del día cinco de febrero de dos mil tres, reunidos en Finca Bella Vista, Kilometro 15.5, las siguientes personas: Andrews Pérez, en calidad de Representante Legal del contribuyente denominado MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA con Número de Identificación Tributaria 9510839-K; y Ronaldo Morales Pinto en calidad de Auditor y Notificador Tributario de la Superintendencia de Administración Tributaria, acreditando dicha calidad con el Nombramiento número IF-CRC-DF-UAT-CAS-PRAC-FAL-INVEN-004-051-2003 de fecha tres de febrero de dos mil tres, con el objeto cumplir con la solicitud de fecha uno de febrero del año dos mil tres del contribuyente antes citado, a efecto de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas en la destrucción del producto perecedero, manzanas, ya que constituyen pérdidas; y dejar constancia documentada de lo siguiente: **PRIMERO:** A las ocho horas del cinco de febrero de dos mil tres, el Auditor Tributario se presentó en la dirección comercial del contribuyente y notificó legalmente el contenido del Nombramiento número IF-CRC-DF-UAT-CAS-PRAC-FAL-INVEN-004-051 de fecha tres de febrero de dos mil tres. **SEGUNDO:** En la observación física de destrucción de la manzana, se determinó que fueron destruidas **CUATRO MIL LIBRAS DE MANZANA DE LA VARIEDAD RED DELICIOUS**, con un costo de **DIECISÉIS MIL QUETZALES (Q.16,000.00)**; **OCHO MIL LIBRAS DE LA VARIEDAD DE JONATHAN** con un costo de **VEINTIOCHO MIL QUETZALES (Q28,000.00)**; **Y CINCO MIL LIBRAS DE LA VARIEDAD ANNA** con un costo de **QUINCE MIL QUETZALES (Q.15,000.00)**. **TERCERO:** La cantidad de manzana destruida, fue desechada directamente a depósitos de basura y rebajado del inventario. **CUARTO:** La destrucción del inventario de manzanas inició a las nueve horas (09:00) del cinco de febrero de dos mil tres, y concluyó a las quince horas (15:00) del mismo día. **QUINTO:** El Representante Legal del contribuyente manifiesta que, por los valores correspondientes a las pérdidas por destrucción de manzanas, procederá a efectuar los registros contables, inmediatamente. **SEXTO:** No habiendo nada más que hacer constar, se da por finalizada la presente, en el mismo lugar y fecha de su inicio; siendo las dieciséis horas con cinco minutos (16:05), la que previamente leída, ratifican y firman los que en ella intervenimos, entregándole una copia al representante del contribuyente, para que tenga conocimiento de lo actuado.

Andrews Pérez

Firma del contribuyente o Representante Legal

Bodega

José Manuel Santos López

Firma del Encargado de la

Ronaldo Morales Pinto

Firma y sello del Auditor y Notificador Tributario

E.3) Acta del Abogado y Notario como soporte de la pérdida por descomposición de la manzana.

En la Finca Bella Vista, Kilometro 15.5, municipio de San Lucas, departamento Sacatepéquez, el día cinco de febrero de dos mil tres, siendo las quince horas con cuarenta y nueve minutos, Yo, el Infrascrito Notario me constituyo en una bodega ubicada dentro de la dirección comercial de la empresa **MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA**, a requerimiento del señor **ANDREWS PÉREZ**, de treinta años de edad, casado, comerciante, de este domicilio, con Cédula de Vecindad número de orden B guión dos y registro número diez mil ochocientos diez, extendida por el Alcalde Municipal de San Antonio Aguas Calientes, departamento de Sacatepéquez; quien comparece en calidad de Representante Legal de la empresa jurídica antes descrita, calidad que acredita con el Nombramiento de Representante Legal de fecha 14 de febrero del año 2001, suscrita por el Abogado y Notario **SERGIO ANTONIO HERNÁNDEZ LÓPEZ**, e inscrito en el Registro Mercantil al número ciento ochenta y nueve mil quinientos treinta y cuatro, folio ciento quince, del libro ciento cuarenta y uno, de Sociedades Mercantiles con vigencia Indefinida; Registro número ciento cincuenta mil doscientos tres, folio ciento cinco, libro setenta; en fecha veintiséis de junio de dos mil uno. Yo, el notario, **DOY FE**: a) de haber identificado al requeriente con la Cédula de Vecindad antes relacionada; b) que el requeriente me manifiesta encontrarse en el libre ejercicio de sus derechos civiles y ser de los datos de identificación personal antes consignados; c) que con base a la documentación fehaciente que el Infrascrito Notario da fé de tener a la vista, se hace constar que la personería que se ejercita es suficiente de conformidad con la ley y a mi juicio para el presente acto; me expresa que ha requerido mis Servicios Profesionales con el objeto de hacer constar lo siguiente: **PRIMERO**: Mi requeriente me manifiesta que es su deseo que por medio de la presente acta notarial se haga constar los extremos concernientes a la pérdida efecto de producto, a efecto de cumplir con lo establecido por los artículos dieciséis, numeral dos del Acuerdo Gubernativo número quinientos noventa y seis guión noventa y siete, Reglamento de la Ley Impuesto Sobre la Renta; artículo tres, numeral siete, del Decreto número veintisiete guión noventa y dos, del Congreso de la República de Guatemala; y artículo cuatro del Acuerdo Gubernativo número trescientos once guión noventa y siete; para el caso de la deducción a la Renta Bruta establecida en la literal ñ) del artículo treinta y ocho de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y, del artículo cuatro del Acuerdo Gubernativo número trescientos once guión noventa y siete, Reglamento de la Ley Impuesto al Valor Agregado, para el caso que no se genere el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la destrucción, pérdida o cualquier otro hecho que implique pérdida en el inventario de bienes, de los contemplados por el numeral siete del artículo tercero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. **SEGUNDO**: Continúa manifestando el requeriente, que se procede a constatar físicamente la **PÉRDIDA DEL PRODUCTO**, obteniendo como resultado lo siguiente: **CUATRO MIL LIBRAS DE MANZANA DE LA VARIEDAD RED DELICIOUS**, con un costo de **DIECISÉIS MIL QUETZALES (Q.16,000.00)**; **OCHO MIL LIBRAS DE LA VARIEDAD DE JONATHAN** con un costo de **VEINTIOCHO MIL QUETZALES (Q28,000.00)**; Y **CINCO MIL LIBRAS DE LA VARIEDAD ANNA** con un costo de **QUINCE MIL QUETZALES (Q.15,000.00)**. **TERCERO**: En vista de lo anterior y con base en los extremos vertidos en la presente acta, deberá de procederse a registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica, sirviendo la presente como documento probatorio de respaldo de las operaciones contables que se registren. **CUARTA**: Se da por terminada la presente en el mismo lugar y fecha de inicio cuando son las dieciséis horas con treinta minutos, la que previa lectura integra al requeriente y demás personas que en ella intervinieron, la ratifican, aceptan y firman juntamente con el Infrascrito Notario quien de todo lo relacionado **DA FE**.

Andrews Pérez

Firma del contribuyente o Representante Legal

Ante Mí:

Axel Cuzy Reynolds

Firma y sello del notario

6.2.2 Cuando el contribuyente, no cumple con los requisitos establecidos en las leyes tributarias.

A) Partidas contables relacionadas con las pérdidas por descomposición de la manzana

La empresa MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA, debe registrar la partida correspondiente a la pérdida por descomposición de la manzana (para rebajar el inventario, ver partida número b.4, del inciso b, del punto 8.2.1 del presente caso práctico) y el pago del impuesto causado por esta pérdida, como se muestra a continuación.

————— 05-febrero-2,003 —————

<i>IVA No Deducible</i>	Q. 7,080.00	
<i>A: IVA por Pagar</i>		Q. 7,080.00
	<u>Q. 7,080.00</u>	<u>Q. 7,080.00</u>

Registro del pago del Impuesto al Valor Agregado, derivado de la pérdida por descomposición de la manzana.

B) Estado de Pérdidas y Ganancias.

ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA N.I.T. 9510839-K
DEL 01 DE JULIO DE 2,002 AL 30 DE JUNIO DE 2,003
(VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)

	INGRESOS		570,400.00
	<u>COSTO DE VENTAS</u>		
	INVENTARIO INICIAL	44,000.00	
(+)	COMPRAS	324,000.00	
(+)	GASTOS SOBRE COMPRAS (DAI)	81,000.00	
(-)	VARIACIÓN DEL INVENTARIO	59,000.00	
	DISPONIBILIDAD	390,000.00	
(-)	INVENTARIO FINAL	33,500.00	
	COSTO DE VENTAS		356,500.00
	GANANCIA BRUTA EN VENTAS		213,900.00
(-)	<u>GASTOS DE OPERACIÓN</u>		140,000.00
	<u>GASTOS VENTAS</u>		
	GASTOS VARIOS DE VENTA	4,000.00	
	<u>GASTOS ADMINISTRACIÓN</u>		
	SEGUROS PAGADOS	10,000.00	
	ALQUILERES PAGADOS	12,000.00	
	SUELDOS Y SALARIOS	50,000.00	
	ENERGIA ELÉCTRICA	5,000.00	
	PERDIDA POR DESCOMPOSICION	59,000.00	
	GANANCIA DE OPERACIÓN		73,900.00
(-)	<u>OTROS GASTOS</u>		7,080.00
	IVA NO DEDUCIBLE	7,080.00	
	<u>GASTOS NO DEDUCIBLES</u>		66,080.00
	PÉRDIDA POR DESCOMPOSICION	59,000.00	
	IVA NO DEDUCIBLE	7,080.00	
	GANANCIA ANTES DE IMPUESTOS		132,900.00
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA		41,199.00
	GANANCIA NETA DEL EJERCICIO		91,701.00

B.1) ANÁLISIS:

En este Estado se muestra una pérdida por descomposición de la manzana por Q.59,000.00; sin embargo la empresa **no** cumplió con los requisitos establecidos en las leyes tributarias, por lo tanto la pérdida no es deducible para determinar el Impuesto Sobre la Renta (ISR); por consiguiente el ISR a pagar es de Q.41,199.00, además el IVA de Q.7,080.00, tampoco es deducible para la determinación del ISR.

6.3 Resultados finales de la aplicación de las pérdidas por descomposición de la manzana.

A) Comparación entre Estados de Pérdidas y Ganancias de los casos anteriores.

**ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA
N.I.T. 9510839-K
DEL 01 DE JULIO DE 2,002 AL 30 DE JUNIO DE 2,003
(VALORES EXPRESADOS EN QUETZALES)**

		*1	*2
	INGRESOS		570,400.00
	<u>COSTO DE VENTAS</u>		570,400.00
	INVENTARIO INICIAL	44,000.00	44,000.00
(+)	COMPRAS	324,000.00	324,000.00
(+)	GASTOS SOBRE COMPRAS (DAI)	81,000.00	81,000.00
(-)	VARIACIÓN DEL INVENTARIO	59,000.00	59,000.00
	DISPONIBILIDAD	390,000.00	390,000.00
(-)	INVENTARIO FINAL	33,500.00	33,500.00
	COSTO DE VENTAS	356,500.00	356,500.00
	GANANCIA BRUTA EN VENTAS	213,900.00	213,900.00
(-)	<u>GASTOS DE OPERACIÓN</u>	140,000.00	140,000.00
	<u>GASTOS VENTAS</u>		
	GASTOS VARIOS DE VENTA	4,000.00	4,000.00
	<u>GASTOS ADMINISTRACIÓN</u>		
	SEGUROS PAGADOS	10,000.00	10,000.00
	ALQUILERES PAGADOS	12,000.00	12,000.00
	SUELDOS Y SALARIOS	50,000.00	50,000.00
	ENERGIA ELÉCTRICA	5,000.00	5,000.00
	PERDIDA POR DESCOMPOSICIÓN	59,000.00	59,000.00
	GANANCIA DE OPERACIÓN	73,900.00	73,900.00
(-)	<u>OTROS GASTOS</u>	0.00	7,080.00
	IVA NO DEDUCIBLE	0.00	7,080.00
	<u>GASTOS NO DEDUCIBLES</u>	0.00	66,080.00
	PÉRDIDA POR DESCOMPOSICIÓN	0.00	59,000.00
	IVA NO DEDUCIBLE	0.00	7,080.00
	GANANCIA ANTES DE IMPUESTOS	73,900.00	132,900.00
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA	22,909.00	41,199.00
	GANANCIA NETA DEL EJERCICIO	50,991.00	91,701.00
		=====	=====

A.1) Análisis de los resultados:

(*1) En este Estado de Pérdidas y Ganancias, la empresa MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA, sí cumplió con los requisitos establecidos en las leyes tributarias, por lo tanto la pérdida por descomposición de Q.59,000.00, sí es aceptado como deducible para determinar el Impuesto Sobre la Renta, y no genera Impuesto al Valor Agregado; por consiguiente el Impuesto Sobre la Renta a pagar es de Q.22,909.00.

(*2) Por lo contrario en este Estado de Pérdidas y Ganancias, la empresa MANTOLOCO, SOCIEDAD ANÓNIMA, no cumplió con los requisitos establecidos en las leyes tributarias, por lo tanto la pérdida por descomposición de Q.59,000.00, no es aceptado como deducible para determinar el Impuesto Sobre la Renta; por consiguiente el Impuesto Sobre la Renta a pagar es de Q.41,199.00, o sea que la empresa debe pagar Q.18,290.00 más de Impuesto Sobre la Renta, que el que se determinó en el Estado Financiero anterior.

CONCLUSIONES

1. La forma más conveniente de almacenar los inventarios de manzana, es por medio de la refrigeración, ya que coadyuva a alargar la vida de este producto y evita que el mismo sufra deterioros o daños severos que causen pérdidas económicas significantes para el importador; además este sistema es indispensable para su transportación de un lugar a otro. El empresario debe velar porque sus inventarios roten lo más pronto posible, pero para lograrlo, debe mantenerlos en un nivel aceptado en el mercado.
2. Para que el empresario pueda cumplir correctamente con la legislación tributaria en cuanto a las pérdidas por descomposición de la manzana, debe estar adiestrado y asesorado adecuadamente; tanto en aspectos fiscales, jurídicos y contables, apoyándose para ello de los servicios que prestan los profesionales de las Ciencias Económicas y de las Ciencias Jurídicas; esto con el único fin de que sus operaciones sean las más razonables y no puedan ser objetos de sanciones por parte de la Administración Tributaria.
3. Para aplicar correctamente la legislación vigente en las pérdidas por descomposición de la manzana, es necesario cumplir los siguientes requisitos:
 - a) Registrar la pérdida por descomposición, en la fecha en la que ocurrió;
 - b) Solicitar a la Administración Tributaria, la intervención de un Auditor Fiscal para que verifique la correcta destrucción o descomposición del inventario de la manzana y redacte el Acta correspondiente; y
 - c) En caso de la ausencia del Auditor Fiscal, adquirir los servicios de un Abogado y Notario para que redacte un Acta Notarial.

El no cumplimiento de estos requisitos, representa un efecto fiscal y financiero, negativo para el importador de manzanas; ya que deberá hacer

efectivo el pago del Impuesto al Valor Agregado y declarar como no deducible para la determinación del Impuesto Sobre la Renta, tanto el valor de la pérdida por descomposición de la manzana, como el Impuesto al Valor Agregado que resulta del mismo.

4. Tanto la Ley como el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, establecen que para que no se genere el impuesto en las pérdidas por descomposición de **bienes percederos** sólo debe cumplirse con registrar en la contabilidad y en la fecha en que se produjo la pérdida por descomposición de la manzana, por tal razón se deduce que en la legislación no existe un procedimiento completo y adecuado que exija a las empresas dedicadas a la comercialización de la manzana, justificar las pérdidas por descomposición. Esto da la pauta para que en nuestro medio el contribuyente o empresario tenga la opción de eludir el Impuesto al Valor Agregado.
5. La contabilización de la pérdida por descomposición de la manzana, debe efectuarse de manera que sea comprensible, utilizando las cuentas adecuadas, con tal de que el efecto en los Estados Financieros sea el más razonable. Por tal razón es importante mencionar que tanto la Norma Internacional de Contabilidad número 2, como la Ley del Impuesto Sobre la Renta; establecen que dichas pérdidas deben ser registradas como un gasto.
6. Las incidencias fiscales y financieras provocadas por las pérdidas por descomposición de la manzana, son producto de la ineficiente manipulación de este inventario y la falta de conocimiento de los procedimientos legales aplicables para estas situaciones.
7. El empresario que comercializa la manzana, debe emplear al personal idóneo y suficientemente capacitado para cada función que desempeñe dentro de la

empresa, esto evita procesos engorrosos y coadyuva a que las actividades se efectúen eficientemente.

8. El Contador Público y Auditor (CPA) como profesional de las Ciencias Económicas, debe actuar y cumplir con cada uno de los procedimientos establecidos relacionados con las pérdidas por descomposición de la manzana, de acuerdo con el rol que se le atribuye dentro de la sociedad; o sea que si su función es de Auditor Interno, debe velar por los beneficios económicos de la empresa; como Auditor Independiente, velar porque su cliente quede satisfecho con el Dictamen rendido; y como Auditor Fiscal, velar porque los objetivos de la Administración Tributaria se cumplan eficientemente.

9. Con el presente trabajo de tesis, se pudo comprobar que las empresas que se dedican a importar y comercializar productos perecederos, no cumplen adecuadamente con las obligaciones tributarias que le son inherentes, situación que se deriva de las siguientes causas: desconocimiento y falta de comprensión de las leyes tributarias vigentes, falta de programas de orientación fiscal por parte de la Administración Tributaria, baja cultura tributaria en el país, procesos no satisfactorios para comprobar las pérdidas por descomposición de la manzana ante la Administración Tributaria, personal con poca experiencia en manipulación de inventarios, tecnología inapropiada y carencia de asesoría fiscal y contable.

RECOMENDACIONES

1. Que el empresario, importador de la manzana, conozca cada uno de los aspectos de este producto, desde la forma de importarla, almacenarla, hasta la manera de comercializarla, para lograrlo debe apoyarse de un profesional conocedor de la fruta; esto coadyuva a que el importador obtenga del proveedor y ofrezca al consumidor, productos de buena calidad, asimismo tomar la mejor de las decisiones en cuanto a la forma de custodiarlos.
2. Que el empresario, importador de la manzana, en caso de que existan indicios de perecimiento en el inventario de la manzana, emplee otras técnicas que eviten contraer pérdidas económicas, por ejemplo ofertar las manzanas a precios menores, ofertar el producto a industrias que se dedican a la producción de jaleas, néctares y jugos; o al agotarse estos recursos, también puede donarlas a las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, científicas y culturales, debidamente autorizadas, quienes deben estar debidamente constituidas y registradas, que lleven contabilidad completa, deben estar inscritas como contribuyentes y además deben de presentar Declaración Jurada Anual con los anexos y requisitos establecidos.
3. Que el empresario, importador de la manzana, por medio de su contador o encargado de llevar la contabilidad, registre correctamente las pérdidas por descomposición de la manzana.
4. Que el empresario, importador de la manzana, utilice un correcto control de inventarios, y mantenga un nivel de existencias en concordancia con la demanda y la aplicación de un método de valuación conveniente, que le proporcione elementos valiosos para tomar decisiones en las diferentes funciones de la empresa, tales como: finanzas, comercialización y personal.
5. Que el empresario, importador de productos perecederos, analice y evalúe los efectos que se derivan de las pérdidas por descomposición de la manzana, para

que tome las medidas preventivas y no ser afectado en aspectos de tipo fiscal y financiero.

6. Que todas aquellas empresas dedicadas a importar y a comercializar la manzana, conozcan y eviten cada una de las incidencias fiscales y financieras derivadas de las pérdidas por descomposición de la manzana, ya que al contrarrestar dichos sucesos impiden ser castigados con pérdidas económicas.
7. Que la Administración Tributaria, vele por el correcto cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas derivadas de las pérdidas por descomposición de la manzana, aplicando programas y procedimientos adecuados para contrarrestar la elusión fiscal que se deriva de las mismas, razón por la que es necesaria la presencia del Auditor Fiscal. Por consiguiente la Administración Tributaria debe de llevar un control sumamente estricto de estos tipos de empresas y actuar ágilmente en las solicitudes presentadas para la destrucción o verificación de las pérdidas por descomposición de la manzana, con el fin de fiscalizar y recaudar de mejor manera los impuestos.
8. Que el Contador Público y Auditor, como asesor fiscal y financiero del empresario, instruya al importador de la manzana, a tomar las decisiones más adecuadas en cuanto a qué proceder en el caso que existan pérdidas por descomposición de la manzana, cumpliendo puntualmente con la legislación tributaria vigente y protegiendo de tal manera los intereses económicos del contribuyente.
9. Que el Contador Público y Auditor, el empresario importador de la manzana, la Administración Tributaria y el lector del presente trabajo de tesis, apliquen en la práctica cada uno de los conocimientos adquiridos en cuanto a las pérdidas por descomposición de la manzana expuestos con anterioridad, y analicen detenidamente las reformas a las Leyes y las modificaciones de sus respectivos Reglamentos que puedan darse en el futuro, y efectúen las debidas comparaciones con las bases legales establecidas en este trabajo, a efecto de cumplir puntualmente con la legislación tributaria guatemalteca.

BIBLIOGRAFÍA

1. CAFI. International Agricultural Trade Report. Circular No. 43/01. Estados Unidos, 2001.
2. Calderon Alcazar, E. Fruticultura General (El esfuerzo del hombre). 3ª. Edición. México. Edit. Limusa, 1983
3. Diccionario de la Lengua Española. Vigésima Primera Edición. Tomo II. Madrid, 1992.
4. Decreto Ley número 106. Código Civil. 2000.
5. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Guías de Auditoría Interna números 5, 6 y 7. Guatemala, 1997.
6. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas Internacionales de Contabilidad 2,001. Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría. Guatemala, 2001.
7. Organismo Legislativo. Congreso de la República, Decreto No. 2-70 Código de Comercio. Guatemala: El Congreso.
8. Organismo Legislativo. Congreso de la República, Decreto No. 6-91 Código Tributario. Guatemala: El Congreso, 2000.
9. Organismo Legislativo. Congreso de la República, Decreto No. 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas. Guatemala: El Congreso, 2000.

10. Organismo Legislativo. Congreso de la República, Decreto No. 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado. Guatemala: El Congreso, 2000.
11. Organismo Legislativo. Congreso de la República, Decreto No. 99-98 Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias. Guatemala: El Congreso, 2000.
12. Organización Mundial del Comercio (OMC). Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT).
13. Ossorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Heliasta S. R. L., 1981.
14. Proyecto de Desarrollo de la Fruticultura y Agroindustria del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación. Folleto de Frutas. Guatemala, 2003.
15. Roldan de Morales, Zoila Esperanza. Auditoría de una empresa comercial. Activos, Tomo I. Guatemala, 1998.
16. SIECA. Código Aduanero Centroamericano (CAUCA), su Reglamento (RECAUCA) y Sistema Arancelario Centroamericano (SAC). Guatemala 2001.
17. Wills, R. et.al. Fisiología y manipulación de frutas y hortalizas post-recolección. Traducido por Justino Burgos González. Zaragoza, España: Edit. Acribia, s.f.